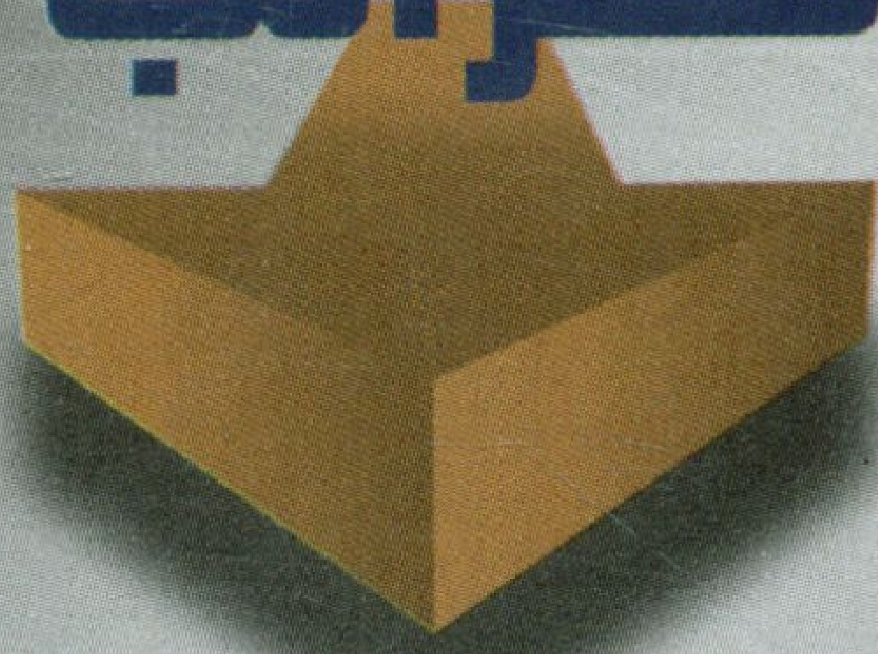
منازعات الضرائب المباشرة



في الجزائر

الأستاذ
أحمد فنيدس



المكتبة المصرية
للنشر والتوزيع
٨ ش حمد ال ثاني - مساكن كفر طهرمس - الطالبية - فيصل - الجيزة
تليفاكس ٠٠٢٠٢/٣٧٢١٦٦٢٣
محمول: ٠١١/٢٠٢٠٣٧٢٥ - ٠١٢٢/١١٥٠٤٠٨

منازعات الضرائب المباشرة
في الجزائر

الأستاذ

أحمد فنيدس

٢٠١٤



للنشر والتوزيع

٨ ش محمد آل ثاني – مساكن كفر طهرمس – الطالبية فيصل – الجيزة

تليفاكس: ٠٠٢٠٢/٣٧٢١٦٦٢٣

محمول: ٠١٢٢/١١٥٠٤٠٨–٠١١/٢٠٢٠٣٧٢٥

Egyption_library@yahoo.com

- اسم الكتاب : منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر
- اسم المؤلف : أحمد فنيدس
- سنة النشر : ٢٠١٤
- الطبعة : الأولى
- اسم الناشر : المكتبة المصرية للنشر والتوزيع
- العنوان : ٨ش حمد آل ثاني/ مساكن كفر طهرمس/ الطالبية/ فيصل/ الجيزة.

تليفاكس: ٠٠٢٠٢/٣٧٢١٦٦٢٣

محمول: ٠١٢٢/١١٥٠٤٠٨-٠١١/٢٠٢٠٣٧٢٥

Email:Egyption_library@yahoo.com

- رقم الإيداع : 2013/22236
- الترقيم الدولي : 978-977-411-512-6 I.S.B.N



دار الكتب المصرية

دار الكتب والوثائق القومية فهرسة أثناء النشر إعداد إدارة الشئون الفنية

فنيدس، أحمد

منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر/ أحمد فنيدس؛ .

.- الإسكندرية: المكتبة المصرية للطباعة والنشر والتوزيع، ٢٠١٤.

٢١٤ص؛ ٢٤ سم.

تدمك 978 977 411 512 6

١- الضرائب المباشرة

٢- الضرائب - الجزائر

أ- العنوان

336,294

رقم الإيداع/ 22236

بسم الله الرحمن الرحيم

المقدمة

يظهر القانون الضريبي أحيانا بالنسبة للدارسين كمادة صارمة وتقنية، رغم أنه في صلب الدراسات القانونية، فأسسه توجد في النصوص الدستورية، ويرى الإداريون بأنه مجال خاص تمارس فيه سلطة السلطة العامة التي تقوم على علاقات أحادية الجانب بين الإدارة والمواطنين.

إن القانون الضريبي لا يهم فقط الوافدين على كليات الحقوق، بل يهم أيضا المكلفين بالضريبة خلال كامل حياتهم، حيث يخضع المكلفون بالضريبة لالتزامات ضريبية معقدة وصعبة الفهم.

ويقوم النظام الضريبي الجزائري على أساس الجمع بين نوعي الضرائب المباشرة وغير المباشرة، حيث يعتبران وسيلتين متكاملتين لتتبع عنصري الدخل ورأس المال.

ولا جدال اليوم في أهمية الدور الذي تلعبه الضريبة في تحقيق أغراض السياسة المالية، وما تثيره من مشكلات فنية تصادف سواء عند فرض الضريبة أو عند تحصيلها.

ويبدو أنه في بداية هذا البحث، لا بد من تقديم بعض الإيضاحات التي قد تخرج من نطاق المتون لتندرج في سياق الهوامش ولكنها تبقى بالغة الأهمية في إلقاء الضوء على ما يحيط الموضوع من إبهام أو غموض.

لقد أضحى التعرف على أصول القانون الضريبي لازما ومقدمة ضرورية لدراسة أحكام الضرائب الواردة بالتشريع الضريبي، ثم نقتصر الدراسة على الضرائب المباشرة التي يمكن فيها تحقيق العدالة الضريبية.

فهناك عدة عناصر يمكن الاستناد إليها لتقدير مدى عدالة الضريبة، فالمواطن

يجب أن يتحمل الضريبة على قدر مقدرته التكليفية، وذلك يتطلب تأسيس وحساب الضريبة بطريقة سليمة، ومطابقة لأحكام القانون.

حيث تقوم المنازعة الضريبية كلما تبين للمكلف بالضريبة، عدم صحة أو عدم شرعية الضريبة المفروضة عليه أو الإجراءات المتبعة في تحصيلها.

وتعتبر منازعات الضرائب المباشرة، صورة من صور منازعات الضرائب العديدة، التي تدخل ضمن المنازعات الإدارية العامة،إجراءاتها منصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، الذي أحدث بالمادة ٤٠ من قانون المالية لسنة ٢٠٠٢.

ويتم الفصل في منازعات الضرائب المباشرة سواء منازعات الوعاء أو منازعات التحصيل على مرحلتين، إدارية وقضائية:

فالمرحلة الإدارية: تتمثل في وجوب عرض المكلف بالضريبة النزاع عن طريق شكوى (تظلم إداري) على إدارة الضرائب ذاتها،كما يمكنه عرض النزاع على لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة، حسب ما هو منصوص عليه قانونا، وذلك بعد فصل مدير الضرائب بالولاية في شكواه، سواء بالرفض الجزئي أو الكلي.

أما المرحلة القضائية: فتتمثل في عرض النزاع على الجهة القضائية المختصة (المحكمة الإدارية كدرجة أولى ومجلس الدولة كدرجة ثانية).

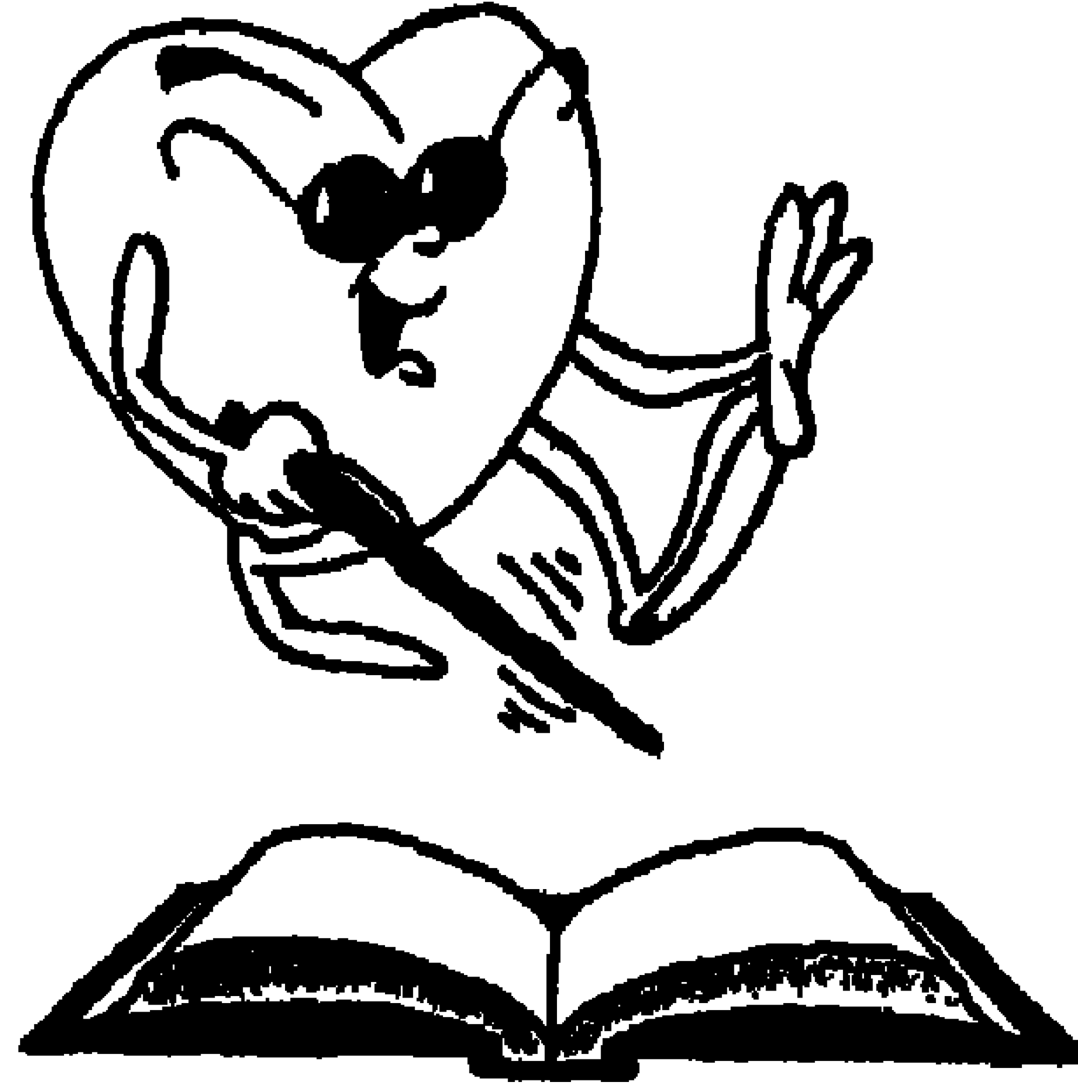
وحق اللجوء إلى القضاء لا يقتصر على المكلف بالضريبة فقط، وإنما هو حق مقرر أيضا لإدارة الضرائب.

وتخضع إجراءات التقاضي أمام القضاء الإداري في منازعات الضرائب المباشرة لأحكام قانون الإجراءات الجبائية، بالإضافة إلى القواعد العامة لقانون الإجراءات المدنية.

. ويقع عبء الإثبات في منازعات الضرائب في بعض الحالات على عاتق المكلف بالضريبة، وفي حالات أخرى قد يقع على عاتق إدارة الضرائب، كما في حالة عدم الاعتداد بالدفاتر متى كانت ممسوكة على نحو ما هو منصوص عليه قانونا.

والسؤال المطروح هو: ما مدى حماية الإجراءات المتبعة في مجال الطعون الخاصة بمنازعات الضرائب المباشرة للمكلف بالضريبة، من التعسف المحتمل لإدارة الضرائب؟

تلك هي الإشكالية التي سنحاول الإجابة عنها من خلال بحثنا هذا.



الفصل التمهيدي
ماهية الضريبة
والمنازعة الضريبية

الفصل التمهيدي
ماهيـــة الضـــريبـة
والمنازعة الضريبية

من الواضح أن القواعد التي تحكم الضريبة، تنقسم إلى قواعد موضوعية وقواعد إجرائية، فالأولى يقصد بها القواعد التي تحكم فرض الضريبة أو تحديد الالتزام، والثانية تشمل دفع الضريبة أو اقتضاء الالتزام وحل منازعاته.

إن الهدف من هذه القواعد بنوعيها،هو تحقيق التوازن بين حقوق الأفراد وضماناتها، وتحمل الأعباء المالية على أساس من العدل والمساواة، وحماية حقوق الدولة في اقتضاء الضريبة وتكوين الحصيلة لمواجهة النفقات العامة.

إن قواعد القانون الضريبي، تتناول الخصائص العامة للضريبة من الناحية القانونية، وهذا لا يمنع نظرية الضريبة من تناول جوانب أخرى اقتصادية واجتماعية وسياسية(١).

وبالرجوع إلى قوانين المالية، تعتبر الضرائب من أهم المحاصيل الممونة لميزانية الدولة، غير أنه خلال تحديد وعائها وتصفيتها وتحصيلها تثور نزاعات حول قرار الإدارة الضريبية القاضي بفرضها، لذا نص المشرع الضريبي على إمكانية الطعن في مثل هذه القرارات.

وهذا ما سنتعرض إليه في مبحثين:

المبحث الأول: ماهية الضريبة

المبحث الثاني: ماهية المنازعة الضريبية.

(١) د. محي محمد مسعد، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية،الإسكندرية، مصر،الطبعة الأولى، سنة ٢٠٠٠، ص ٢٥.

المبحث الأول

ماهيــة الضــريبة

لما ظهرت الدولة وتركزت حياة الجماعة، أصبح من الضروري لها أن تؤمن الموارد اللازمة لجهاز الدولة وذلك عن طريق رسوم يدفعها الأفراد مقابل خدمة تؤديها الدولة، وعندما تكاثرت حاجات الدولة،عمدت إلى فرض الضرائب وجبايتها حتى ولو لم تكن هناك منفعة خاصة للأفراد الذين يؤدونها(١).

وأخذ مفهوم الضريبة يتغير بتغير مفهوم دور الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية بصورة عامة، وأصبحت تفرض على المكلفين بصفتهم أعضاء متضامنين في منظمة سياسية هي الدولة(٢).

وبانتقال الدولة إلى مرحلة التدخل،ازدادت حاجة الدولة إلى الموارد المالية لتغطية نفقاتها، وأصبحت الضرائب تحتل مركز الصدارة في عداد هذه الموارد، من هنا ظهرت الحاجة الملحة إلى وضع القواعد الدقيقة والواضحة التي تبين كيفية جباية الأموال العامة وخصوصا الضرائب منها(٣).

هذا ما سنحاول أن نوضحه من خلال التطرق إلى تعريف وخصائص الضريبة، القواعد العامة للضريبة،الأهداف التي تعمل السلطات العمومية على تحقيقها من خلال استعمالها لأداة الضريبة، أنواع الضرائب من حيث تحمل عبء الضريبة،العمليات المطبقة في الضريبة، في أربعة مطالب:

---

(١) د. حسن عواضة، د. عبد الرؤوف قطيش، المالية العامة (الموازنة الضرائب والرسوم)، دار الخلود، بيروت، لبنان، الطبعة الأولى، سنة ١٩٩٥، ص٣٤٥.

(٢) المرجع نفسه، ص٣٤٦.

(٣) د. فوزي عطوي، المالية العامة (النظم الضريبية وموازنة الدولة)، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، طبعة ٢٠٠٣، ص ص٢٠، ٢١.

المطلب الأول
تعريف وخصائص الضريبة

تعتبر الضرائب من أقدم وأهم مصادر الإرادات العامة، ولا يرجع ذلك إلى كون الضريبة تمثل أهم بند في بنود الإيراد، وإنما أيضا إلى أهمية الدور الذي تلعبه الضريبة في تحقيق أغراض السياسة المالية، وما تثيره من مشكلات فنية تعرض سواء عند فرض الضريبة أو عند تطبيقها(١).

ولقد كان المفهوم السائد للضريبة حسب نظرية العقد الاجتماعي أنه للضريبة صفة تعاقدية بين الفرد والدولة، يدفعها الفرد لقاء الأمن والعدالة، وأصبحت الضريبة تبعا لنظرية التضامن الاجتماعي،تفرض على المكلفين بصفتهم أعضاء متضامنين في منظمة سياسية هي الدولة(٢).

وعلى هذا الأساس سنتطرق أولا إلى تعريف الضريبة، ثم إلى استعراض خصائصها.

الفرع الأول
تعريف الضريبة

سنقوم بتحديد المفهوم اللغوي للضريبة، ثم نتطرق بعد ذلك إلى المفهوم الاصطلاحي، حتى نتمكن من الإحاطة بمفهوم الضريبة.

---

(١) محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، الجزائر، طبعة ٢٠٠٤، ص ٩. ود. محي محمد مسعد، مرجع سابق، ص٩.

(٢) راجع : د. محمد الصغير بعلي، د. يسري أبو العلاء، المالية العامة، دار العلوم، الجزائر، طبعة ٢٠٠٣، ص ص ٦٠، ٦١، ود. حسن عواضة، د. عبد الرؤوف قطيش، مرجع سابق، ص٣٤٦ .

أولا: المفهوم اللغوي للضريبة:

للضريبة معان كثيرة من الناحية اللغوية، ومن هذه المعاني:

الضريبة هي: "واحدة الضرائب التي تؤخذ في الأرصاد والجزية"(١).

الضريبة هي: "واحدة الضرائب وهي التي تؤخذ في الأرصاد والجزية ونحوها، ومنه ضريبة العبد أي غلة العبد... وهي ما يؤدي العبد إلى سيده من الخراج المقرر عليه،... وتجمع على ضرائب، والضرائب ضرائب الأرضين، وهي وظائف الخراج عليها"(٢).

ثانيا: المفهوم الاصطلاحي للضريبة:

من الناحية الاصطلاحية، توجد لها تعاريف مختلفة، وسنقوم بسرد مجموعة من هذه التعاريف قصد إبراز الخصائص الأساسية للضريبة.

حيث تعرف: "الضريبة هي أسلوب لتوزيع أعباء الميزانية بين الأفراد حسب مقدرتهم التكليفية"(٣).

كما تعرف: "الضريبة هي اقتطاع مالي، تأخذه الدولة جبرا من الأفراد دون مقابل، بهدف تحقيق مصلحة عامة"(٤).

---

(١) ابن منظور الأفريقي المصري، لسان العرب، المجلد الثاني، دار بيروت للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، ص ٥٢٢.

(٢) محمد مرتضى الحسيني الزبيدي، تاج العروس، المجلد الثالث، مطبعة حكومة الكويت، الكويت، سنة ١٩٦٧، ص ٢٤٩،٢٥٠ .

(3) Lowis Trotrabas, Jean-Marie cotteret, Droit fiscal, 4eme édition, Dalloz, Paris, 1980, p10.
«L'impôt est le procède de répartition des charge budgétaires entre les individus d'après leur facultés contributives».

(٤) د. محمد الصغير بعلي، د.يسري أبو العلا، مرجع سابق، ص ٥٣ .راجع أيضا: د. حسن عواضة، د. عبد الرؤوف قطيش، مرجع سابق، ص ٣٤٧ . ومحمد عباس محرزي مرجع سابق، ص١٤.

وتعرف أيضا حسب الأستاذ (Gaston Jese) :

· "الضريبة هي أموال نقدية تفرض على المساهمين جبرا بصفة نهائية ودون مقابل،لتغطية الأعباء العامة"(١).

وتعرف الضريبة في مفهومها الحديث كما يلي :

"الضريبة هي مبلغ من المال، تفرضه الدولة وتجبيه من ثروات الأشخاص بصورة جبرية ونهائية من دون مقابل خاص، وذلك بغرض تحقيق النفع العام، وهي أيضا أداة لتوزيع الأعباء العامة"(٢).

ويرى الأستاذ ديفرجي زيادة في تحديد التعريف الحديث للضريبة أن نضف إليه: "أن الضريبة مبلغ من المال تقتطعه الدولة مباشرة" وذلك بغية تمييزها عن الإجراءات النقدية التي تؤدي إلى الاقتطاع غير المباشر من أموال الأفراد كما في حالة تخفيض قيمة العملة(٣).

ويضيف الأستاذ حسن عواضة إلى هذا التعريف: "أن الضريبة تجبى أيضا في سبيل تدخل الدولة فقط"(٤).

ومنه يصبح التعريف الحديث للضريبة هو: الضريبة هي مبلغ من المال تفرضه الدولة وتجبيه باقتطاعه مباشرة من ثروات الأشخاص بصورة جبرية ونهائية من دون

---

(1) Philippe Auge, Droit fiscal générale Ellipses, Paris, 2002, p6.
La définition du Gaston jeze : «une prestation pécuniaire requise des participants, par voie d'autorité, a titre définitif et sans contre partie en vue de la couverture des charges publiques».

(٢) د. فوزي عطوي، مرجع سابق، ص ٤٩ .

(٣) د. فوزي عطوي، مرجع سابق، ص ٤٩، ود.حسن عواضة، د.عبد الرؤوف قطيش، مرجع سابق، ص ٣٤.

(٤) د.حسن عواضة، د. عبد الرؤوف قطيش، مرجع سابق، ص ٣٤.

مقابل خاص، وذلك بغرض تحقيق النفع العام، وهي أيضا أداة لتوزيع الأعباء العامة، كما تجبى في سبيل تدخل الدولة فقط.

وبهذا يكون التعريف الأخير ملما بالخصائص الأساسية للضريبة.

الفرع الثاني

خصائص الضريبة

قبل التطرق لخصائص الضريبة، فإنه من الضروري تقديم فكرة عن تشريع الزكاة، وتوضيح الأسس التي تقوم عليها، لمحاولة إجراء مقارنة بين أصول الضريبة الحديثة وأصول الزكاة وذلك لتبيان عناصر الاتفاق بينهما.

معلوم أن أي تشريع يتضمن التزامات، وحتى يشعر الخاضع له بعدالته، لابد أن يكون في حالة اقتناع تام بما يتحمله من التزام، وما يستهدفه من أهداف، فعلى قدر اقتناع المكلف بالضريبة بهذه الأهداف يتوقف نجاح الضريبة.

إن الزكاة تهتم بالدخل الشخصي، وتفرض في صافي رأس المال المتداول حتى ولو كانت نتيجة المشروع خسارة، طالما أن الباقي من الأموال يبلغ النصاب فأكثر، وبالتالي الزكاة تضمن إيرادا بصفة مستمرة، وهذا بخلاف الضريبة التي لا تحقق إيرادا إلا إذا تحقق ربحا[1].

فالزكاة عبادة وحق مالي، عبادة لأنها ركن من أركان الإسلام، ومن الناحية المالية، فهي حق فرضه الله عز وجل في أموال المسلمين يلتزمون بأدائه طوعا أو كرها لولي الأمر أو من ينبه من العاملين عليها، بصفة نهائية، دون مقابل دنيوي[2].

---

(١) د. محي محمد مسعد، مرجع سابق، ص ٧٦.

(٢) د. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر، طبعة ٢٠٠٣، ص ٠٨.

أو "الزكاة هي عبارة عن اقتطاع نسبي، إجباري، سنوي، عيني أو نقدي يفرض على الأموال التي وصلت النصاب"(١).

وبالتالي تكاد تلتقي فكرتا الضريبة المعاصرة والزكاة في كثير من العناصر التي تقوم عليها كل منهما.

ومن خلال التعاريف السابقة للضريبة (الفرع الأول)، يمكن استخراج وإبراز الخصائص الأساسية للضريبة ونقارنها بتلك للزكاة لتوضيح نقاط الاتفاق وعناصر الاختلاف بينهما وتتمثل في:

أولا: الضريبة المعاصرة هي أداء نقدي لا عيني:

هذا يعني أن الضريبة يجب أن تسدد بتسليم مبلغ من النقود(٢)، وهذا لا يعني بشكل مطلق عدم إمكانية تحصيلها في صورة عينية، كل ما في الأمر أن هذه العملية لا تتم إلا في نطاق ضيق وفي الظروف الاستثنائية البحتة،وهذا الاستثناء عن القاعدة لا يجب التوسع فيه(٣).

وبالرجوع إلى الزكاة، فهي تجبى في العصر الحديث أساسا في صورة نقدية. ولا تدفع عينا إلا استثناء لاعتبارات خاصة(٤).

وبالتالي تلتقي الضريبة مع الزكاة في أنهما أداء نقدي في العصر الحديث بعدما كانتا أداء عينيا في العصور الوسطى.

---

(١) المرجع نفسه، ص ٩٣ .

(2) phillipe Auge, OP Cit, P 7.

(٣) د. فوزي عطوي، مرجع سابق، ص ٥٠ . راجع أيضا: د. محمد الصغير بعلي ود. يسري أبو العلا، مرجع سابق، ص ٥٧ . ود. حسن عواضة، د.عبد الرؤوف قطيش، مرجع سابق، ص ٣٤٧ .

(٤) د. محي محمد مسعد، مرجع سابق، ٩٤.

ثانيا: أن الضريبة تفرض وتستأدى بصورة جبرية:

هذا يعني أن أداء الضريبة من طرف المكلف بها إجباري، وفي حالة امتناعه تجبى منه قسرا بالقوة، لأنها شكل من أشكال إظهار وإبراز سيادة الدولة[1].

وما يعزز جبرية الضريبة، كونها نابعة من موافقة أعضاء السلطة التشريعية في الأنظمة البرلمانية الديمقراطية، ومن تجسيد هذه الموافقة في نصوص قانونية ملزمة، وفي المقابل وخوفا من إساءة السلطة التنفيذية تطبيق التكليف الضريبي، فقد نصت كافة الدساتير على أن لا تفرض ضريبة إلا بقانون يوافق عليه ممثلي الشعب[2].

وفي ما يخص الزكاة، فهي اقتطاع إجباري، وهي فرض عين، كما أنها تجبى وتنفق عن طريق الدولة الإسلامية في حالة وجودها[3].

ثالثا: إن الضريبة تقتطع وتجبى دون مقابل:

إن تسديد الضريبة ليس هو الذي يسمح بالاستفادة من الخدمة العمومية[4] فلا توجد أية علاقة مباشرة بين المبالغ المدفوعة من قبل المكلف بالضريبة ومقدار

(١) محمد عباس محرزي، مرجع سابق، ص ١٦ .

(٢) تنص المادة ٦٤ الفقرة الثالثة من دستور ٩٦ على: "لا يجوز أن تحدث ضريبة إلا بمقتضى القانون".

- كما تنص المادة ١٣ من القانون رقم ٨٤-١٧ المؤرخ في ١٧ -٠٧-١٩٨٤ والمتعلق بقوانين المالية المعدل والمتمم على: "فضلا عن القوانين الصادرة في المجال الجبائي أو في مجال الأملاك الوطنية والمجال البترولي وكذلك ما يتعلق منها بترقية الاستثمارات، يمكن أن تنص قوانين المالية دون سواها على الأحكام المتعلقة بأساس الضريبة ونسبها وكيفيات تحصيل مختلف أنواعها،و بالإعفاء الجبائي".

(٣) د. ناصر مراد، مرجع سابق، ص ٠٨ .

(4)Philippe Auge, op cit, p 8.

أو طبيعة الخدمة التي تؤديها الدولة[1]، فالمكلف يقوم بأدائها على أساس مساهمته في المجتمع[2]، ومن البديهي والمنطقي في آن واحد أن يتضامن الجميع لتمويل نشاطات الدولة[3].

وفيما يخص الزكاة، فإن المسلم لا يدفعها مقابل نفع دنيوي، بل يؤديها بوصفه عضوا في مجتمع مسلم[4].

رابعا : إن الضريبة تهدف إلى تحقيق النفع العام :

إذا كانت الضريبة تفرضها الدولة دون مقابل أو نفع خاص للمكلف بها بناء على فكرة التضامن الاجتماعي،فإن الدولة تلتزم باستخدام حصيلتها لتحقيق النفع العام، هذه الخصيصة تجد أساسها في المادة ١٣ من إعلان حقوق الإنسان والمواطن والذي أصدرته الثورة الفرنسية في عام ١٧٨٩[5].

وهذا ما درجت دساتير القرن الثامن عشر بصورة خاصة على تأكيد معناه، خشية أن تستخدم الحصائل الضريبية في إشباع حاجات الحكام من ملوك وأمراء[6].

وحاليا استقر مبدأ المنفعة العامة للضريبة، وأصبح من المبادئ الدستورية العامة التي يتعين أتباعها حتى دون النص عليها[7].

وبخصوص الزكاة، فإنها تمتاز بمصاريف خاصة ذات طابع اجتماعي،

---

(١) أعمر يحياوي،مساهمة في دراسة المالية العامة، دار هومة، الجزائر، طبعة ٢٠٠٣، ص ٣٢.

(٢) د. محمد الصغير بعلي، ود. يسري أبو العلا، مرجع سابق، ص ٥٨.

(٣) د. فوزي عطوي، مرجع سابق،ص ٥٦.

(٤) د. محي محمد مسعد، مرجع سابق، ص ٩٤.

(5) Philippe Auge, op cit , p 6 .

(٦) د. فوزي عطوي، مرجع سابق،ص ٥٦ .

(٧) د. محمد الصغير بعلي، ود. يسري أبو العلا، مرجع سابق، ص ٥٩ .

حيث تعمل الزكاة على تحقيق التكافل الاجتماعي وتخفيف حدة التفاوت بين الدخول والثروات[١].

خامسا : إن الضريبة تفرض تعبيرا عن سياسة الدولة التدخلية :

لم تعد الضريبة أداة مالية محايدة، بل أصبحت أداة تدخليه، توظفها الدول في خدمة الأغراض الاقتصادية والاجتماعية، وذلك استجابة لدورها في تحقيق النفع العام[٢].

وتتلاقى هنا الضريبة مع الزكاة، حيث تهدف الزكاة أيضا إلى تحقيق غايات اقتصادية واجتماعية، فإنفاق الزكاة يمثل الإنفاق على سلع الاستهلاك وسلع الاستثمار[٣].

سادسا: إن الضريبة تدفع وفقا لقدرة المكلف:

المبدأ العام أن الضريبة تفرض وفقا لطاقة المكلف بها، وذلك يعد حسم التخفيضات والإعفاءات المقررة في التشريع الضريبي الساري المفعول في الدولة، هذا المبدأ يجد أساسه في المادة ١٣ من إعلان حقوق الإنسان والمواطن الفرنسي لسنة ١٧٨٩ حيث تنص:

"لحماية القوة العمومية، ولتغطية نفقات الإدارة، ضريبة عامة تعد ضرورية، حيث يجب أن توزع بين المواطنين تبعا لمقدرتهم التكليفية"[٤].

---

(١) د. محي محمد مسعد، مرجع سابق، ص ص ٩٦، ٩٧.

(٢) د. فوزي عطوي، مرجع سابق، ص ٥٩.

(٣) د. محي محمد مسعد، مرجع سابق، ص ٩١.

(4) Philippe Auge, op cit., p 7.

«Pour l'entretien de la force publique et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable ; elle doit être également repartie entre les citoyens en raison de leurs facultés».

. هذا التأكيد يعني أن العبء الضريبي لا ينتج عن مجرد عمليات حسابية بسيطة تهدف إلى توزيع مبلغ الضريبة بين المكلفين بها، بل بالعكس إن المبلغ المطلوب يجب أن يكيف مع وضعية كل مكلف، إنه البحث عن العدالة الضريبية،التي تجلت منذ زمن من خلال الضريبة النسبية، وسمت الآن خاصة مع الضريبة التصاعدية(١).

وفي ما يخص الزكاة، فإنها تسري على كل مسلم يملك نصابها الشرعي فائضا عن حوائجه الأصلية دون استثناء، كما تراعي حالة المكلف وظروفه الشخصية والاجتماعية وطبيعة الوعاء، فتعفي ما دون النصاب المقرر والحوائج الأصلية للمكلف ومن تلزمه نفقته، وهو إعفاء واسع وأعدل من إعفاء الحد الأدنى للمعيشة والأعباء العالية المقررين في الضريبة(٢).

سابعا : إن الضريبة تجبى بصورة نهائية :

هذا يعني أن المكلف بها لا يمكنه استرداد المال الذي يدفعه كضريبة، بل أن قيمتها تنتقل انتقالا نهائيا من المكلف بها إلى الدولة(٣).

أما فيما يخص الزكاة، فالأصل أن تؤدى كذلك بصفة نهائية، ولا يحق لمن يؤديها في الحدود المقررة شرعا أن يستردها(٤).

---

(1) Ibid., p 7.

(٢) د. محي محمد مسعد، مرجع سابق، ص ٩٩ .

(3) Philippe Auge, op cit , p 8.

ود. حسن عواضة، ود. عبد الرؤوف قطيش، مرجع سابق، ص ٣٤٨ .

(٤) د. محي محمد مسعد، مرجع سابق، ص ٩٤.

المطلب الثاني

قواعد وأهداف الضريبة

تحكم الضريبة عدة قواعد على الدولة مراعاتها، وذلك لتحقيق التوازن بين مصلحة الدولة والأفراد، ولها أهداف مبتغاة من فرضها، تعكس العديد من الاعتبارات السياسية والاقتصادية والاجتماعية.

وسنتطرق أولا إلى قواعد الضريبة ثم إلى أهدافها.

الفرع الأول

قواعد الضريبة

يقصد بها المبادئ أو الأسس التي يتعين على المشرع مراعاتها عند وضع أسس نظام ضريبي في الدولة، وهي قواعد ذات فائدة مزدوجة، فهي من جهة تحقق مصلحة المكلف بالضريبة، ومن جهة أخرى مصلحة الخزينة العمومية(١).

لقد وضع (آدم سميث) أربع قواعد شهيرة للضرائب،التي دونها حسبه لا نكون أمام نظام ضريبي صالح في كتابه "ثروة الأمم" هي: قاعدة العدالة، قاعدة اليقين، قاعدة الملائمة، قاعدة الاقتصاد في النفقة.

وهذا ما سنتناوله ببعض من التفصيل مع تقديم نبذة عن تلك للزكاة، لتبيان فكرة العدالة بين الضريبة والزكاة.

أولا: قاعدة العدالة:

وهي القاعدة الأولى لسلامة الضريبة، وكان (آدم سميث) أول من عالج قواعد الضريبة، حيث ذكر في كتابه ثروة الأمم أنه: "يجب أن يساهم رعايا الدولة

---

(١) محمد عباس محرزي، مرجع سابق، ص ٢٣.

في النفقات الحكومية بحسب مقدرتهم النسبية بقدر الإمكان، أي بنسبة الدخل الذي يتمتعون به في ظل حماية الدولة"[1].

فالفكر المالي التقليدي يرى تحمل المكلف عبء الضريبة تبعا لمقدرته النسبية[2]، أما الفكر المالي الحديث، فيرى أن فكرة العدالة تقوم على مبدأي عمومية الضريبة والمساواة أمام الضريبة:

١- مبدأ عمومية الضريبة:

ويقصد به أن تفرض الضريبة على سائر الأشخاص والأموال، فلا يعفى منها مال أو شخص من الخاضعين لسيادة الدولة[3].

ويلاحظ أن مبدأ عمومية الضريبة لا يطبق تطبيقا مطلقا، حتى في المجتمعات المعاصرة، حيث يعفى بعض الأشخاص والأموال لاعتبارات معينة تحددها السلطة التشريعية.

٢- مبدأ المساواة أمام الضريبة:

ويقصد به أن يكون عبء الضريبة واحدا بالنسبة لكافة المكلفين حتى يتساووا جميعا في أعباء النفقات العامة.

لقد أثارت فكرة المساواة أمام الضريبة كثيرا من الجدل في الفكر المالي بين أنصار النظام النسبي، ويعتمد على المساواة في الأنصبة، والنظام التصاعدي، ويعتمد على المساواة في التضحية.

---

(١) د. حسن عواضة، د.عبد الرؤوف قطيش، مرجع سابق، ص ٣٥١ .

(٢) د. محمد الصغير بعلي، د.يسري أبو العلا، مرجع سابق، ص٦٣ .

(٣) محمد عباس محرزي، مرجع سابق، ص ٢٧.

فلقد تطور مفهوم المساواة الضريبة، من المساواة النسبية (الحسابية) إلى المساواة الشخصية (المساواة في التضحية)[1].

فالشكل الأول لتشخيص الضريبة: هو الأخذ بعين الاعتبار أعباء المكلف العائلية، والشكل الثاني لتشخيص الضريبة: هو تصاعدية الضريبة.

ومن أجل تدعيم مبدأ العدالة الضريبية، فقد أخذت العديد من النظم الضريبية بنظام الضرائب الشخصية،الذي بمقتضاه تأخذ التشريعات المالية في اعتبارها عند فرض الضريبة، شخص المكلف وظروفه بالنظر إلى المقدرة التكليفية الحقيقية للمكلف[2].

وبالرجوع إلى الزكاة، فإن قاعدة العدالة متوافرة فيها، حيث تسري الزكاة على كل مسلم يملك نصابها الشرعي فائضا عن حوائجه الأصلية دون استثناء، وهو إعفاء أوسع وأعدل من إعفاء الحد الأدنى للمعيشة والأعباء العائلية المقررين في الضريبة[3].

أما مسألة زيادة سعر الضريبة بزيادة حجم الوعاء، فالزكاة منذ تقريرها فريضة نسبية، وفكرة التصاعد ذاتها موضع جدل في الفكر المالي لما تؤدي إليه المبالغة فيها من مصادرة الوعاء والإضرار بحوافز العمل والإنتاج في المجتمع[4].

ثانيا: قاعدة اليقين:

ويقصد بها أن تكون الضريبة التي يلتزم المكلف بدفعها، محددة بصورة

---

(١) د. محي محمد مسعد، مرجع سابق، ص ٩٩ .

(٢) حيث تنص المادة ٦٤ الفقرة ١، ٢من دستور ٩٦ على: كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية، حسب قدرته الضريبية.

(٣) د.محي محمد مسعد، مرجع سابق، ص ٩٩ .

(٤) المرجع نفسه، ص ٩٩. ود .حسن عواضة، د . عبد الرؤوف قطيش، مرجع سابق، ص ٣٥٠ .

قاطعة دون أي غموض أو إبهام، وعدم ترك فرصة للتعسف في التقدير من طرف جهة الإدارة المختصة بالتنفيذ.

فاليقين في الضريبة التي تفرض على المكلف من الأهمية بما يجعل انعدام العدالة في الضريبة أهم كثيرا من انعدام اليقين مهما كان ضئيلا[1].

إن احترام قاعدة اليقين، يؤدي إلى وضوح التزامات المكلف اتجاه الخزانة العامة إلى جانب معرفته لحقوقه نحو إدارة الضرائب والدفاع عنها، والإدارة الضريبية وهي تقوم بالتنفيذ، تتقيد بالقانون ولا تتعسف في استعمال السلطة.

ولا شك أن مبدأ اليقين محقق في الزكاة، حيث فرضها الله تعالي في كتابه الكريم وحدد وعاءها ومصارفها، كما أوضح رسوله مقاديرها وأحكامها، وهي فريضة ثابتة غير قابلة لكثرة التعديل والتبديل كالضرائب الوضعية[2].

ثالثا: قاعدة الملائمة في الدفع:

ويقصد بها أن كل ضريبة، يجب أن تحصل في أنسب وقت وأفضل أسلوب عند المكلف[3]، بمعنى أن يتلاءم ميعاد التحصيل مع ميعاد تحقق الإيراد الفعلي، حتى يتسنى للمكلف دفعها في حالة يسره المالي.

وتهدف هذه القاعدة في حقيقة الأمر، إلى تجنب تعسف الإدارة الضريبية في استعمال سلطتها فيما يتعلق بإجراءات التصفية والتحصيل[4].

ولقد عنيت أحكام الزكاة بدورها بقاعدة الملائمة، ومن ذلك أمر الله تعالي بإيتاء حق الثمر وقت حصاده[5].

(١) حسين مصطفى حسين، المالية العامة، د م ج، الجزائر، طبعة ١٩٩٩، ص ٤٥.
(٢) د. محي محمد مسعد، مرجع سابق، ص١٠١ .
(٣) د. حسن عواضة، د. عبد الرؤوف قطيش، مرع سابق، ص ٣٥٠.
(٤) محمد عباس محرزي، مرجع سابق، ص ٢٩.
(٥) د . محي محمد مسعد، مرجع سابق، ص١٠١.

رابعا : قاعدة الاقتصاد في النفقات :

وتعني الاقتصاد في نفقات الجباية بإتباع إجراءات التحصيل الأقل كلفة للمكلفين وللإدارة المالية، حتى لا يتحمل المكلف تضحية في غير موضعها، ويتضاءل الفرق بين ما يدفعه وما يدخل خزانة الدولة، بحيث تتحقق وفرة الضريبة(١).

وقاعدة الاقتصاد في النفقات متوفرة في الزكاة، حيث كان الرسول صلي الله عليه وسلم يدقق في اختيار جباة الزكاة ويشدد عليهم، وكان الجباة يجمعون الزكاة ويوزعونها في مواقعها،ولا يكلفون الدولة في ذلك إلا ما يأخذون من أجر يكفيهم دون إسراف(٢).

الفرع الثاني

أهداف الضريبة

تفرض الضريبة على الأفراد من أجل تحقيق أهداف معينة، يأتي في مقدمتها الهدف التمويلي، باعتبارها مصدرا هاما للإرادات العامة، بالإضافة إلى الأهداف السياسية والاقتصادية والاجتماعية :

أولا: الهدف المالي :

لقد اقتصر هدف الضريبة في الفكر التقليدي على توفير الأموال الضرورية لتغطية النفقات العامة(٣)، ويشترط لتحقيق هذا الهدف المالي شرطان أساسيان في فرض

---

(١) د. حسن عواضة، د. عبد الرؤوف قطيش، مرجع سابق،ص ٣٥٠.
(٢) د. محي محمد مسعد، مرجع سابق، ص ١٠٢.
(٣) محمد عباس محرزي، مرجع سابق، ص ٣١.

الضريبة هما، حياد الضريبة ووفرة حصيلتها[1]، أما الفكر الحديث، فإنه لم ينكر الدور المالي للضريبة، إضافة إلى أهدافها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

وفيما يخص الزكاة في الإسلام،فهي وظيفة من وظائف الدولة، تشرف عليها وتدبر أمرها،وتعين لها من يعمل عليها[2].

ثانيا: الهدف الاقتصادي:

تعتبر الضريبة أداة لتدخل الدولة في المجال الاقتصادي، وبالتالي فهدفها العام هو الوصول إلى حالة استقرار اقتصادي غير مشوب بالتضخم أو بالانكماش.

ففي حالة التضخم ترفع نسبيا ويوسع في فرضها لامتصاص كمية النقد الزائدة، وفي حالة الانكماش تخفض أسعارها وتزداد الإعفاءات مما يزيد من الادخار وبالتالي التوسع في الاستثمار[3].

وبخصوص الزكاة تتمثل أهدافها الاقتصادية في تنمية الإنتاج القومي وتأمين التشغيل الكامل لموارد المجتمع المسلم المادية والبشرية[4].

ثالثا: الهدف الاجتماعي:

تعتبر الضريبة وسيلة لإعادة توزيع الثروات والمداخيل، حيث تستخدمها معظم الدول لمعالجة التفاوت بين دخول الأفراد، عن طريق فرض الضريبة التصاعدية على الدخل[5].

---

(١) د. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر، طبعة ٢٠٠٣، ص ٣٩.

(٢) طاهر حيدر حردان، الاقتصاد الإسلامي، المال – الربا – الزكاة، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، ص ١٩٩.

(٣) حسين مصطفى حسين، مرجع سابق، ص ٤٧.

(٤) د. محي محمد مسعد، مرجع سابق، ص ٩٥. وطاهر حيدر حردان، مرجع سابق، ص ١٨٢.

(٥) د. ناصر مراد، فعالية. ..، مرجع سابق، ص ٥٧.

وفيما يخص الزكاة، فهي أداة توازن اجتماعي في المجتمع المسلم، فهي أخذ من الأغنياء وإعطاء للمحتاجين(١).

رابعا، الهدف السياسي :

قد تستخدم الضريبة لتحقيق أهداف سياسية، ففي الداخل تمثل الضريبة أداة في يد القوي الاجتماعية المسيطرة سياسيا في مواجهة الطبقات الاجتماعية الأخرى(٢)، أما في الخارج فهي تمثل أداة من أدوات السياسة الخارجية،حيث تستخدم إما لتسهيل التجارة مع بعض الدول، وذلك عن طريق خفض الضرائب الجمركية على الواردات أو حتى الإعفاء منها، وإما للحد من التجارة مع بعض الدول وذلك برفعها من أجل تحقيق أغراض سياسية(٣).

المطلب الثالث
أنواع الضرائب من حيث تحمل عبء الضريبة

تقسم إلى ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة، إلا أنهما يعتبران وسيلتان متكاملتان لتتبع عنصري الدخل ورأس المال، وتقوم جميع الأنظمة الضريبية بالجمع بينهما(٤).

---

(١) طاهر حيدر حردان،مرجع سابق، ص ١٨٣ .

(٢) د. سوزي عدلي ناشد،المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، طبعة ٢٠٠٣، ص ١٣١ .

(٣) د. زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، طبعة ١٩٩٧ .

(٤) د. زينب حسين عوض الله، مرجع سابق، ص ١٣٧.

الفرع الأول

الضريبة المباشرة

تعتبر الضريبة مباشرة، إذا كانت تحصل بمقتضى جداول، والمكلف بها قانونا هو نفسه من يتحمل العبء الضريبي بصفة نهائية، وتكون محلا لمراعاة الظروف الشخصية للمكلف[1].

ويمكن القول أن الضرائب المباشرة، تتمثل في الضرائب على الثروة وعلى الدخل وتلحق بها الضرائب على التركات، حيث تفرض الضريبة هنا على وجود الثروة ذاتها تحت يد المكلف، وللضريبة المباشرة مزايا وعيوب.

أولا: مزايا الضرائب المباشرة:

للضرائب المباشرة عدة مزايا أهمها[2]: انتظامها وثباتها النسبي، سهولة رفع سعرها، استجابتها لقاعدة الملائمة، استجابتها لاعتبارات العدالة.

ثانيا: عيوب الضرائب المباشرة:

للضرائب المباشرة عدة عيوب أهمها[3]: النقص في مرونتها، تعدد إجراءات جبايتها، محدودية المكلفين بها، ثقل عبئها على المكلف.

الفرع الثاني

الضريبة غير المباشرة

تعتبر الضريبة غير مباشرة، إذا كانت تحصل بمناسبة حدوث وقائع وتصرفات معينة، ويستطيع المكلف بها نقل عبئها إلى شخص آخر، ولا يمكن معها إعمال فكرة شخصية الضريبة.

---

(١) د. سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص ١٤١ -١٤٤، ود. زينب حسين عوض الله، مرجع سابق، ص ١٣٧.

(٢) د . فوزي عطوي، مرجع سابق، ص ٧٣ .

(٣) المرجع نفسه، ص ص٧٥، ٧٦ . و- حسين مصطفى حسين، مرجع سابق، ص ٥٠.

وتتمثل الضرائب غير المباشرة في الضرائب على الاستهلاك والتداول، ويجري هنا تتبع الثروة وفقا لتداولها أو استعمالها أو انتقالها من خلال التصرفات والمعاملات[1]، وللضريبة غير المباشرة مزايا وعيوب.

أولا: مزايا الضريبة غير المباشرة:

للضريبة غير المباشرة عدة مزايا أهمها[2]: سهولة دفعها، مرونة حصيلتها، استمرارية حصيلتها،سرعة تحصيلها.

ثانيا: عيوب الضرائب غير المباشرة:

لها عدة عيوب أهمها[3]: بعيدة عن العدالة، سرعة تأثرها بالانكماش الاقتصادي، بعيدة عن الملاءمة.

يستنتج مما تقدم أن الضرائب المباشرة تصيب مقدرة المكلفين المالية،وتحقق مبدأ شخصية الضريبة، بحيث تتيح إعفاء الدخل الضئيل، وتمييز الدخل المكتسب على الدخل غير المكتسب، وتدريج نسبة الضريبة مع تصاعد الدخل، أي أنها ضريبة عادلة ولكنها أقل وفرة.

بينما الضرائب غير المباشرة لا تنظر إلى المقدرة الفعلية للمكلف، بل تفرض على مظاهر وأفعال تكون خداعة في الغالب، ولكنها أكثر وفرة من الضرائب المباشرة وأقل عدالة.

وعدالة الضريبة المباشرة هي موضوع هذه الدراسة .

---

(١) د. زينب حسين عوض الله، مرجع سابق، ص ١٣٧ .

(٢) حسين مصطفى حسين، مرجع سابق، ص ٥٠. ود. زينب حسين عوض الله، مرجع سابق، ص ١٤١ . ود. فوزي عطوي، مرجع سابق، ص٨٧.

(٣) حسين مصطفى حسين، مرجع سابق، ص ٥٠. ود. حسن عواضة، عبد الرؤوف قطيش، مرجع سابق، ص ٣٦٩ .

المطلب الرابع

العمليات المطبقة في الضرائب

تتمثل في مجموعة العمليات المتعددة والمعقدة التي تمكن من إنشاء الضريبة وتحصيلها، وهذا يستلزم التعرض للمراحل المختلفة لإنشاء الضريبة، بدء بتحديد وعاء الضريبة وتصفيتها، ثم تحصيلها.

الفرع الأول

تحديد وعاء الضريبة وتصفيتها

لتحديد الضريبة الواجبة على شخص ما، يجب اختيار أساس فرض الضريبة (عمليات تحديد الوعاء الضريبي)، ثم حساب قيمة الضريبة (عمليات تصفية الضريبة).

أولا: تحديد وعاء الضريبة:

لكل ضريبة وعاء معين يشمل المادة التي تخضع لها أو المحل الذي تفرض عليه[1]، ويقصد بوعاء الضريبة: "الموضوع الذي تفرض عليه الضريبة، أو المادة التي تفرض عليها الضريبة"[2].

فإذا ما تقرر فرض ضريبة، تعين اختيار أساس فرضها، والتعرف على مناسبة فرضها، ثم تحديد المادة الخاضعة لها.

---

(1) د. سالم الشوابكة، قرار تقدير ضريبة الدخل وطرق الطعن به، مقال بمجلة الحقوق، جامعة الكويت، الكويت، العدد الثاني، السنة الرابعة والعشرون، سنة ٢٠٠٠، ص ١٧٩.

(2) د. عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، سنة ٢٠٠٣، ص ٩٧.

١- أساس فرض الضريبة :

قد يكون وعاء الضريبة شخصا أو مالا[١]، وهذا ما يثير تقسيم الضرائب إلى ضرائب على الأشخاص وضرائب على الأموال.

١-١- الضرائب على الأشخاص :

"يقصد بالضرائب على الأشخاص أن يكون الإنسان ذاته هو محل الضريبة أو وعاء الضريبة"[٢]، وقد أصبحت مثل هذه الضرائب – في العصر الحالي – أثرا من آثار الماضي، لذا **ستقتصر الدراسة على الضرائب على الأموال**، باعتبارها أكثر ترجمة للمقدرة التكليفية للمكلفين.

١-٢- الضرائب على الأموال :

وفي نطاق الضرائب على الأموال، قد تفرض الضريبة على رأس المال (الثروة) أو على الدخل، وبالتالي الدخل ورأس المال يشكلان وعاء الضريبة.

ويقصد برأس المال: "مجموع ما يمتلكه الشخص من أموال عقارية أو منقولة في لحظة زمنية معينة، سواء كانت منتجة لدخل أو غير منتجة"[٣].

أما الدخل: "فهو كل ما يحصل عليه الفرد بصورة دورية منتظمة على نحو مستمر من مصدر معين، قد يتمثل في ملكيته لوسائل الإنتاج أو في عمله أو في كلاهما"[٤].

ويثار التساؤل حول، أيهما أكثر تعبيرا عن المقدرة التكليفية للأشخاص، رأس المال أم الدخل؟:

---

(١) د. سالم الشوابكة، مرجع سابق، ص ١٨١.
(٢) د. سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص ١٣٤.
(٣) المرجع نفسه، ص ١٦٩.
(٤) د. عادل فليح العلي، مرجع سابق، ص ١٠٠.

. إن الضرائب على الدخل، تحتل أهمية كبيرة في الأنظمة الضريبية الحديثة، لكونها تستوعب أوجه النشاط الاقتصادي المختلفة، فهي تعد أهم الوسائل التي تمكن من تحديد المقدرة التكليفية للفرد، وبالتالي الاقتطاع من دخله ما يناسب ظروفه الشخصية[1].

٢- مناسبة فرض الضريبة:

إن الضريبة المباشرة تفرض على واقعة تملك رأس المال أو واقعة اكتساب الدخل[2]، فعند اختيار الحصول على الدخل مناسبة لفرض الضريبة، فقد تفرض ضرائب تتعدد بتعدد أنواع الدخل تسمى ضرائب نوعية، وقد تفرض ضريبة تشمل جميع أنواع الدخل التي يحصل عليها المكلف تسمى ضريبة عامة[3].

٣- تحديد المادة الخاضعة للضريبة:

يتطلب تحديد مقدار الضريبة، ضرورة الوصول إلى تقدير حقيقي للمادة الخاضعة

للضريبة، وذلك عن طريق القيام بعمليتين متتاليتين، تتمثل الأولى في تحديد المقدرة التكليفية للمكلف، وتتمثل الثانية في تقدير قيمة المادة الخاضعة للضربة، عن طريق تحديدها كميا، تمهيدا لحساب مقدار الضريبة (تصفيتها).

٣-١- تحديد المقدرة التكليفية للمكلف بالضريبة (التحديد الكيفي للمادة الخاضعة للضريبة):

يقصد بالمقدرة التكليفية للمكلف، قدرته على تحمل الأعباء العامة

(١) د. سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص ١٥٢.

(٢) د. محي محمد مسعد، مرجع سابق، ص ٢٨٦.

(٣) نص المشرع الضريبي على ضريبة وحيدة سنوية أنظر: المادة ٠١ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(الضرائب) دون الإضرار بوجوده أو بمقدرته الإنتاجية، وهو ما يتمثل بصفة أساسية فيما يعرف بالحد الأدنى اللازم للمعيشة، فضلا عن التكاليف اللازمة للحصول على الثروة[1].

وهنا يجب التفريق بين الضرائب العينية والضرائب الشخصية، حيث تعتبر الضرائب الشخصية أكثر تحقيقا للعدالة، لأنها تراعي المقدرة التكليفية للمكلف[2]، وذلك بأخذها في الاعتبار عدة عوامل هي: إعفاء الحد الأدنى للمعيشة،مراعاة الأعباء العائلية للمكلف، التمييز بين الدخول وفقا لمصدرها ،خصم فوائد الديون والضرائب.

وتجدر الإشارة إلى أن التصاعد في أسعار الضرائب من بين عناصر التشخيص التي يلجأ إليها المشرع الضريبي[1].

٣-٢- التحديد الكمي للمادة الخاضعة للضريبة:

ويمكننا في هذا المجال أن نميز بين مجموعتين أساسيتين من الطرق،الطرق غير المباشرة، وتستند إلى القرائن، والطرق المباشرة، وهذه تستند إلى البينة.

المجموعة الأولى: طرق التقدير غير المباشر:

يكون التقدير غير مباشرا إذا اتخذت الإدارة الضريبية من عنصر خارجي دليلا على مقدار المادة الخاضعة للضريبة[1]، ويفرق هنا بين أسلوبين:

الأسلوب الأول: أسلوب المظاهر الخارجية:

حيث يتم تقدير قيمة المادة الخاضعة للضريبة بالاعتماد على بعض العلامات

---

(١) د. زينب حسين عوض الله، مرجع سابق، ص ١٦٨.
(٢) د. سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص ١٦٨.
(١) د. محي محمد مسعد، مرجع سابق، ص٢٩٤.
(٢) د. زينب حسين عوض الله، مرجع سابق، ص ١٧١.

والمظاهر الخارجية التي يسهل معرفتها[1]، فهذا الأسلوب لا يحقق العدالة الضريبية ولا يطبق إلا في النادر وبصورة تكميلية للتأكد من صحة التقدير[2].

الأسلوب الثاني: أسلوب التقدير الجزافي:

ويقصد به تقدير قيمة المادة الخاضعة للضريبة تقديرا جزافيا على أساس بعض القرائن (التي يحددها المشرع الضريبي أو تحدد بالاتفاق بين الإدارة والمكلف) التي تعتبر دالة على مقدار دخل المكلف[3]، ويكون للمكلف الحق في أن يثبت القيمة الحقيقية لدخله أو ثروته التي قدرت تقديرا جزافيا[4].

ويلجأ المشرع الضريبي إلى استخدام هذه الطريقة في بعض الحالات، مثل حالة المكلفين الذين لا يملكون دفاتر حسابية منتظمة وآمنة، وفي حالة إذا كانت تلك الدفاتر تخالف الواقع.

المجموعة الثانية: طرق التقدير المباشر:

تلجأ معظم التشريعات المالية الحديثة إلى هذه الطرق في تحديد وعاء الضريبة، وتستند هذه الطرق إلى معرفة مباشرة بالمادة الخاضعة للضريبة، وهي معرفة تستمد إما عن طريق الإقرار، وإما عن طريق التقدير المباشر بواسطة الإدارة:

الطريقة الأولى: الإقرار:

ويشمل صورتين، إقرار المكلف وإقرار الغير:

---

(١) د. زينب حسين عوض الله، مرجع سابق، ص ١٧١، ود.محي محمد مسعد، مرجع سابق، ص٢٩٦.

(٢) د. سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص ١٦٥.

(٣) د. زينب حسين عوض الله، مرجع سابق، ص ١٧٢، وانظر المادة ٠٢ من قانون الإجراءات الجبائية.

(٤) د. زينب حسين عوض الله، مرجع سابق، ص ١٧٢.

الصورة الأولى: إقرار المكلف:

يقوم المكلف بنفسه بتقديم إقرار في موعد يحدده القانون، ويتضمن هذا الإقرار عناصر المادة الخاضعة للضريبة بصورة عامة[1]، وتقوم الإدارة المالية بالتحقق من صحة ما يحتويه الإقرار من المعلومات على ضوء الحقائق المتوفرة لديها عن المكلف،وغالبا ما تخول القوانين الضريبية الإدارة المالية حق الإطلاع على سجلات المكلف ودفاتره التجارية أو أية أوراق أخرى ترى ضرورة الإطلاع عليها بقصد الوصول إلى الحقيقة[2].

ولضمان صحة الإقرار، فإن الإدارة تحتفظ لنفسها بالحق في رقابة الإقرار وتعديله، إذا بني على غش أو خطأ، فيكون للإدارة الحق في أن تلجأ إلى طريقة المظاهر الخارجية أو التقدير الجزافي للوصول إلى حقيقة المادة الخاضعة للضريبة[3].

وتتميز هذه الطريقة بتحقيق العدالة لما تهيئ له من فرص لتشخيص وتوزيع العبء الضريبي على المكلفين حسب المقدرة التكليفية الحقيقية لكل منهم[4].

الصورة الثانية: إقرار الغير:

قد يكلف غير المكلف في بعض الحالات بالإفصاح عن مادة الضريبة الخاصة بالمكلف، كما في حالة صاحب العمل الذي يقدم إقرارا عن المرتبات

---

(١) د. سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص ١٦٦ ، وانظر المادة ٩٩ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(٢) د. زينب حسين عوض الله، مرجع سابق، ص ١٧٣ ، وانظر المادة ١٨ من قانون الإجراءات الجبائية.

(٣) د. سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق،ص١٦٦ ، وانظر المادة ١٩ من قانون الإجراءات الجبائية.

(٤) د. محي محمد مسعد، مرجع سابق، ص٢٩٨.

والأجور التي يدفعها لموظفيه، ويقتصر دور الغير على حجز الضريبة وتوريدها إلى الإدارة الضريبية[1].

وقد أخذت بهذه الطريقة العديد من التشريعات الضريبية، لضمان دقة تقدير المادة الخاضعة للضريبة.

الطريقة الثانية: التقدير الإداري المباشر:

تلجأ الإدارة إلى هذا الطريق لتحديد وعاء الضريبة، وذلك في حالة امتناع المكلف بقصد أو بغير قصد عن تقديم الإقرار المطلوب منه خلال المدة القانونية[2]، أو إذا كان الإقرار غير مطابق للواقع أو ينطوي على خطأ أو غش[3]، ويحدد الوعاء في هذه الحالة بناء على ما لدى الإدارة الضريبية من معلومات مختلفة، وتعطي هذه الطريقة الإدارة الضريبية حرية واسعة في الالتجاء إلى كافة الأدلة، للوصول إلى تحديد منضبط لوعاء الضريبة، ولذا فإنه غالبا ما يقتصر اللجوء إلى هذه الطريقة على حالات استثنائية محددة تقرر لضمان حق الخزانة العامة[4].

وقد أعطى القانون للمكلف حق الطعن في صحة التقدير، وفقا لقواعد الطعن المقررة، ومن حقه إثبات عدم تمكنه من تقديم الإقرار لظروف طارئة أو لسبب قوة قاهرة[5].

---

(١) د. زينب حسين عوض الله، مرجع سابق، ص١٧٣.
(٢) المرجع نفسه، ص ١٧٣ .
(٣) د. سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص١٦٧.
(٤) د. محي محمد مسعد، مرجع سابق، ص ٢٩٩، وأنظر المادة٤٤ من قانون الإجراءات الجبائية.
(٥) د. سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص ١٦٩.

ثانيا: تصفية الضريبة:

بعد تحديد المادة الخاضعة للضريبة، يتم حساب مقدار الضريبة الذي يجب أن يسدد من طرف المدين،إنها عمليات التصفية[1]، وذلك بإتباع تقنية الضريبة التوزيعية أو تقنية الضريبة القياسية وفي هذه الأخيرة قد يكون السعر نسبيا أو تصاعديا.

١- الضريبة التوزيعية والضريبة القياسية:

١-١- الضريبة التوزيعية:

ويقصد بها تلك التي لا يحدد المشرع سعرها مقدما، إنما يكتفي بتحديد حصيلتها الإجمالية[2]، ثم يتم بعد ذلك توزيعها على أساس المقدرة الاقتصادية للأفراد[3]، إلا انه يعاب عليها أنها ضريبة غير عادلة ولا تراعي المقدرة التكليفية[4]. لذا تم العدول عنها في الوقت الحاضر وحلت محلها الضريبة القياسية[5].

١-٢- الضريبة القياسية:

هي تلك التي يحدد المشرع سعرها مقدما، دون أن يحدد حصيلتها الإجمالية، تاركا أمر تحديدها للظروف الاقتصادية[6]، وتمتاز بتحقيق العدالة بكفالتها للمساواة بين كافة المكلفين في تحمل عبء الضريبة، كما تمتاز بان

(1) Philippe Auge, op cit , p 34 .

(٢) د. زينب حسين عوض الله، مرجع سابق، ص ١٧٤.

(٣) د. عادل فليح العلي، مرجع سابق، ص ١٠٧.

(٤) د. سوزي عدلي ناشد،مرجع سابق، ص ١٩٩.

(٥) د. عادل فليح العلي، مرجع سابق، ص ١٠٨.

(٦) د. سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص ٢٠٠.

كل مكلف يعرف سلفا مقدار الضريبة التي يتعين عليه دفعها، مما يترتب عليه استقرار مالية الضريبة، وتمتاز أيضا بالمرونة وتمكن من مراعاة الظروف الشخصية لكل مكلف[١].

وتختلف درجة عدالة هذه الضريبة في حالتين:

الحالة الأولى: تحديد السعر على نحو يوزع العبء الضريبي تناسبيا مع المقدرة التكليفية العينية دون الاعتداد بالظروف الشخصية، ومثال ذلك الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية[٢].

الحالة الثانية: تحديد السعر على نحو يوزع العبء الضريبي بطريقة أكثر انضباطا بالاعتداد بالظروف الشخصية للمكلف، وهي تراعي مبادئ العدالة[٣].

ويميل غالبية الفقهاء والتشريعات الضريبية المقارنة إلى الضرائب التصاعدية[٤] في مجال الضرائب المباشرة، وخصوصا في ضرائب الدخل لأنها أكثر عدالة[٥].

الفرع الثاني
تحصيل الضريبة

تختار إدارة الضرائب لكل ضريبة طريقة التحصيل المناسبة، التي تحقق

---

(١) د. زينب حسين عوض الله، مرجع سابق، ص ١٧٥.

(٢) د. محي محمد مسعد، مرجع سابق، ص٣٠٤، وأنظر المادة ١٥٠ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(٣) د. سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص ٢٠٢، ٢٠٣.

(٤) انظر المادة ١٠٤ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(٥) د. محمد سعيد فرهود، التخصصية والضرائب، مقال بمجلة الحقوق، جامعة الكويت، الكويت، العدد الثالث، السنة الحادية والعشرون،سنة ١٩٩٧، ص ١١٢ .

الاقتصاد في نفقات التحصيل، والملائمة في تحديد مواعيد أداء الضريبة دون ما تعسف أو تعقيد في إجراءاتها الإدارية.

وسنتطرق أولا إلى المقصود بتحصيل الضريبة، ثم إلى القواعد التي تضمن تحصيل دين الضريبة.

أولا: المقصود بتحصيل الضريبة:

مجموعة العمليات والإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف إلى الخزانة العامة وفقا للقواعد القانونية المطبقة في هذا الصدد[1]، وتصبح في هذه المرحلة العلاقة مباشرة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية.

ثانيا: القواعد التي تضمن تحصيل الضريبة:

لقد تدخل المشرع بوضع القواعد التي تضمن تحصيل دين الضريبة،والتي يمكن تلخيصها في ما يلي:

١- كيفية دفع الضريبة:

القاعدة العامة في المجتمعات الحديثة، أن تدفع الضريبة نقدا واستثناء تدفع عينا،إلا أن هذا لا يعني أن دين الضريبة يسدد حتما عن طريق النقود،وإنما يسدد بوسائل الدفع، الشيكات أو الحوالات البريدية[2].

٢- استحقاق الضريبة:

في الضرائب المباشرة لا يكون استحقاق الضريبة إلا بعد مرور فترة بين القيام بما هو لازم لتحديد وعاء الضريبة وتصفيتها وبين تحصيل الضريبة[3].

---

(١) د. سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص ٢٠٦.

(٢) د. زينب حسين عوض الله، مرجع سابق، ص١٩٠ ود. سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص٢٠٧، وأنظر المادة ٣٧٠ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(٣) د. محي محمد مسعد، مرجع سابق، ص ٣١١.

٣- وقت تحصيل الضريبة:

. يحدد قانون كل ضريبة الميعاد الذي يتعين فيه تحصيلها مراعيا أمرين: الأول وهو صالح الخزانة العامة في حصولها على الضرائب مرة واحدة، والثاني هو صالح المكلفين ويتمثل في تحصيل الضرائب في أكثر الأوقات ملاءمة بالنسبة إليهم(١).

"وتحصل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب الجداول التي يدخلها حيز التنفيذ الوزير الكلف بالمالية أو ممثله، يحدد إدراج تاريخ هذه الجداول في التحصيل ضمن نفس الشروط ويبين هذا التاريخ في الجدول، وكذا في الإنذارات الموجهة إلى المكلفين بالضريبة"(٢).

٤- طرق تحصيل الضرائب:

تحصل عن طريق الدفع بواسطة المكلف بالضريبة مباشرة، أو عن طريق الدفع بمعرفة شخص آخر غير المكلف بالضريبة (الحجز عند المنبع)(٣).

٥- ضمانات تحصيل الضريبة:

أحاط المشرع حق الدولة في الضريبة بعدة ضمانات أهمها:

- تقرر التشريعات امتيازا لدين الضريبة(٤).

(١) د. زينب حسين عوض الله، مرجع سابق، ص ١٩٢، وأنظر المادة ٣٥٤ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(٢) المادة ١٤٣ من قانون الإجراءات الجبائية.

(٣) د. سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص٢١٠، وأنظر المديرية العامة للضرائب، المرتبات والأجور والمنح والريوع العمرية، وثيقة، ٢٠٠٤.

(٤) أنظر المادة ٣٨٠ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والمادة ١٤٩ من قانون الإجراءات الجبائية.

- تفرض قاعدة الدفع ثم الاسترداد[1].
- تقرير حق إصدار أمر بالحجز الإداري على الأموال ضد المكلفين الذين يتأخرون عن سداد دين الضريبة[2].
- يقرر المشرع للإدارة الضريبية كثيرا من الحقوق لمنع التهرب الضريبي[3].
- وضع المشرع جزاءات جزائية ومدنية شديدة على مخالفة أحكام التشريعات الضريبية حماية لحق الدولة[4].

وعند عدم رضا المكلف بطريقة تحصيل الضريبة، يحق له الطعن في قرار التحصيل حسب ما ينص عليه القانون الضريبي[5].

---

(١) انظر المادة ١٥٨ فقرة ٠٣ من قانون الإجراءات الجبائية.

(٢) انظر المواد ١٤٥، ١٤٦، ١٤٧ من قانون الإجراءات الجبائية.

(٣) أنظر المادة ١٩٠ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والمواد ١٨، ١٩ من قانون الإجراءات الجبائية.

(٤) انظر المواد ٣٠٣ –٣٠٨ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(٥) انظر المادة ١٤٦ فقرة ٠٣ و١٥٨ فقرة ٠١ من قانون الإجراءات الجبائية.

المبحث الثاني

ماهية المنازعة الضريبية

وقد تثور المنازعات الضريبية،إما بمناسبة عمليات تحديد وعاء الضريبة وتصفيتها، حيث لا يرضي قرار الإدارة الضريبية المكلف بها، وإما بمناسبة عمليات التحصيل، حيث إذا تخلف المكلف عن أداء الضريبة المستحقة، تقوم الإدارة الضريبية بإتباع إجراءات الحجز الإداري والتنفيذ على أمواله، ويرى المكلف بالضريبة أن هذا القرار قد ظلمه، لذا نص المشرع على إمكانية الطعن في مثل هذه القرارات أمام الجهات القضائية المختصة.

وعليه سنحاول هنا توضيح مفهوم وطبيعة المنازعة الضريبية،أنواع المنازعة الضريبية، خصوصية المنازعة الضريبية،أسباب قيام المنازعة الضريبية والجهات القضائية المختصة بالفصل فيها.

المطلب الأول

تعريف وطبيعة المنازعة الضريبية

تثور المنازعة الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية، نتيجة لعمليات تحديد وعاء الضريبة وتصفيتها أو نتيجة لعمليات تحصيلها، فما هو مفهوم المنازعة الضريبية؟ وما هي طبيعتها؟.

الفرع الأول

مفهوم المنازعة الضريبية

سنتطرق أولا إلى المفهوم اللغوي للمنازعة الضريبية، وثانيا إلى مفهومها الاصطلاحي.

أولا: المفهوم اللغوي:

لقد تطرقنا إلى المفهوم اللغوي للضريبة في المبحث الأول، وسنحاول هنا تسليط الضوء على المفهوم اللغوي لكلمة منازعة حيث وجدت لها معان عدة منها:

المنازعة هي: "المجاذبة في الأعيان والمعاني،... النَّزاعة والنِزاعة والمنزعة: الخصومة.

والمنازعة في الخصومة: مجاذبة الحجج فيما يتنازع فيه الخصمان، وقد نازعه منازعة ونزاعا: جاذبه في الخصومة.

والتنازع: التخاصم، وتنازع القوم: اختصموا، وبينهم نزاعة أي خصومة في حق"(1).

ثانيا: المفهوم الاصطلاحي:

بعد استعراض المفهوم اللغوي للمنازعة الضريبية، نتطرق إلى مفهومها من الناحية الاصطلاحية، حيث أعطيت لها تعاريف مختلفة، وسنقوم بتقديم البعض منها قصد توضيح معناها.

فمفهوم المنازعة الضريبية مرتبط بمفهوم النزاع، والنزاع يفترض وجود نزاع أو خصومة، بمعنى وجود تعارض بين طرفين والذي يعبر عن ادعاءات متناقضة حول مسألة قانونية أو واقعية.

والمنازعة الضريبية بمفهومها الواسع يمكن أن تعني: "مجموعة النزاعات التي تثيرها الاقتطاعات الضريبية"(2).

---

(1) ابن منظور الأفريقي المصري، لسان العرب، المجلد الثامن، دار بيروت للطباعة والنشر، بيروت، ص ٣٥١، ٣٥٢.

(2) Charles Debbasch, Contentieux Administratif, 7eme édition, Dalloz, Paris, 1999, p783.

كـمـا تعـرف على أنهـا: "النزاعـات التي تنشـأ عن نشـاط إدارة الضـرائب، والإجراءات التي تسمح بحل هذه النزاعات"(١).

وتعرف أيضا على أنها: "مجموعة إجراءات القانون العام، التي تحكم نزاعات اعتراض المكلفين بالضريبة على الإدارة،علي إثر عمليات الوعاء والتصفية ومراقبة الضريبة"(٢).

الفرع الثاني
طبيعة المنازعة الضريبية

إن الإدارة الضريبية هي جزء من التنظيم الإداري للدولة، والإدارة الضريبية – بوصفها سلطة عامة – إنما تتمتع بكافة الحقوق والامتيازات المقررة للسلطات العامة الإدارية، ففي مزاولتها لنشاطها تصدر من جانبها وحدها قرارات إدارية في المجال الضريبي، هذه القرارات قد تثير منازعات مع المكلفين، هذه المنازعات تكون إدارية وتكون موضوعية.

أولا: المنازعة الضريبية منازعة إدارية:

وذلك لأن طرفيها،المكلف بالضريبة من جهة، وإدارة الضرائب من جهة أخرى، فبهذا الوصف هي منازعة إدارية(٣).

---

(1) Jean Lamarque, contentieux fiscal (généralités), Répertoire de contentieux administratif, 16e Année, Tome I, Encyclopédie Dalloz, Paris, 1999, p3.

(2) Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Instruction sur les procédures contentieuses, 1995, p 1.

(٣) انظر المادة ٠٧ من قانون الإجراءات المدنية.

ثانيا: المنازعة الضريبية منازعة موضوعية:

إن المنازعات الإدارية حسب التقسيم الحديث، تصنف إلى منازعات موضوعية (عينية) ومنازعات شخصية، وتكون المنازعة الإدارية موضوعية إذا كان ما ينعاه المدعي على الإدارة أنها خالفت القانون أو مست مزية ينيلها مركز قانوني عام يتمتع به المدعي(١).

والمنازعة الضريبية هي منازعة موضوعية من حيث تعلق النزاع بسلامة قرار فرض الضريبة، ولكن سلطة القاضي لا تقف عند الإلغاء بل تتعدى ذلك إلى تحديد المبالغ التي يلتزم بها المكلف قانونا.

فالخصومة في المنازعات الضريبية ليست خصومة شخصية،بل هي خصومة موضوعية، مردها إلى قاعدة الشرعية ومبدأ سيادة القانون(٢).

لذلك فالدعوى ليست ملكا للخصوم بقدر ما هي ملك للمحكمة،وبالتالي تخضع لاختصاص القاضي الموضوعي الذي يقدر مدى انتظام قرارات السلطة الضريبية ومطابقتها للقانون.

ويترتب على موضوعية المنازعة الضريبية :

تمكين السلطة الإدارة الضريبية من تصحيح موقفها بنفسها، حيث يترك الخلاف لها عن طريق التظلم إليها لمراجعة موقفها، فلا تتمسك بما تدعيه إذا كان مخالفا للقانون،لأنها تستهدف الصالح العام، ولا يوجد بينها وبين المكلف بالضريبة خصومة شخصية.

---

(١) د. سليمان محمد الطماوي،القضاء الإداري، دار الفكر العربي، مصر، طبعة ١٩٩٦، ص٢٧٥.
ود. عمار عوابدي، النظرية العامة للمنازعة الإدارية في النظام القضائي الجزائري، الجزء الثاني، دم ج، الجزائر، الطبعة الثانية، ٢٠٠٣، ص ٢٠٣.

(٢) د. سليمان محمد الطماوي، مرجع سابق، ص ٢٧٧.

. لقد أوجب القانون الضريبي على الإدارة الضريبية أن تخطر المكلف بالضريبة بما تدخله على إقراره من تصحيح أو تعديل، وأن تدعوه إلى موافاتها بملاحظاته على ذلك التصحيح أو التعديل في مواعيد معينة، عساها أن تقتنع بسلامة وجهة نظر المكلف بالضريبة فتراجع نفسها بنفسها[1].

كما ألزم القانون الضريبي المكلف بالضريبة بالتظلم إلى إدارة الضرائب، وذلك حتى يجنب الإدارة الضريبية من الدخول في منازعات قضائية تتطلب كثيرا من الوقت والجهد[2].

المطلب الثاني
خصوصية المنازعة الضريبية

.المنازعة الضريبية هي منازعة إدارية، موضوعية (عينية)، وهي تتمتع بذاتية مستقلة، ويعود ذلك إلى خضوعها لقانون خاص، وكونها منازعة من منازعات القضاء الكامل.

الفرع الأول
خضوع المنازعة الضريبية لقانون خاص

يعتبر القانون الضريبي هو الذي يحدد بنوع خاص علاقة الإدارة الضريبية بالمكلفين بالضريبة، وينظم حقوقها وامتيازاتها، وهو وثيق الصلة بالقانون الإداري الذي يحكم علاقة الدولة والسلطات العامة بكافة الأفراد.

لقد نظم المشرع الضريبي بعض الإجراءات التي تسلكها الهيئات الإدارية

(١) انظر المادة ١٩ فقرة٥ والمادة ٢٠-٦ فقرة ٢، ٣، ٤ من قانون الإجراءات الجبائية.
(٢) انظر المادة ٧١ من قانون الإجراءات الجبائية.

التي على المكلف بالضريبة الالتجاء إليها قبل طرح النزاع على القضاء، إلا أنه أغفل النص عن بعض إجراءات التقاضي.

أولا: القانون الضريبي:

خصوصية المنازعة الضريبية راجعة لخضوعها لقانون خاص هو القانون الضريبي، الذي يعتبر في الأصل فرعا من فروع القانون الإداري، ولكنه استقل عنه من عدة أوجه أهمها[1]:

١- الأصل في القانون الضريبي هو حق الإدارة في الالتجاء إلى طريق التنفيذ المباشر للحصول على الضرائب المستحقة، حيث تحصل الضرائب المباشرة بموجب الجداول التي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية أو ممثل[2]، أما الأصل في القانون الإداري هو وجوب التجاء الإدارة إلى القضاء مقدما للحصول على حقوقها.

٢- جواز وقف تنفيذ القرار الإداري إذا طلب ذلك في عريض الدعوى ورأت المحكمة أن نتائج التنفيذ قد يتعذر تداركها، وعدم جواز وقف تنفيذ القرار الضريبي[3]، حيث لا يجوز للمحكمة أن تأمر بوقف تنفيذ القرار الضريبي مؤقتا، حيث أنه من المبادئ الأساسية في القانون الضريبي هو وجوب تحصيل الضرائب في مواعيد استحقاقها.

٣- القانون الضريبي لا يعترف بفكرة العقود في الشؤون الضريبية، بينما نظم القانون الإداري العقود الإدارية، فالضريبة تنشأ عن إرادة منفردة من جانب الإدارة، وبالتالي العقود لا مجال لها في نطاق القانون الضريبي.

---

(١) د. محي محمد مسعد، مرجع سابق، ص ٥٣.

(٢) انظر المادة ١٤٣-١ من قانون الإجراءات الجبائية.

(٣) انظر المادة ٨٢-٤ من قانون الإجراءات الجبائية.

٤- القانون الضريبي لا يلتزم إلا بأحكامه، وليس من شأنه أن يضفي على مركز إداري غير قانوني صفة المشروعية،أي أنه لا يلتزم إلا بأحكامه فقط دون الأحكام المقررة في القوانين الأخرى.

٥- يهدف القانون الضريبي إلى مد الخزانة العامة بالأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة عن طريق فرض الضرائب وتحصيلها، نجد القانون الإداري يهدف إلى تمكين الإدارة من القيام بوظائفها لتحقيق الصالح العام.

فهذه المبادئ تؤكد ذاتية القانون الضريبي في نطاق القانون العام.

ثانيا: قانون الإجراءات الجبائية:

تخضع منازعات الضرائب إلى قانون الإجراءات الضريبية الذي نص على إجراءات معينة، يتعين أتباعها في الأمور الضريبية، ولكن هذه الإجراءات قد يشوبها النقص أو الغموض، هنا يتم الرجوع إلى قانون الإجراءات المدنية في مواده الخاصة بالمنازعة الإدارية[1].

وتبدو استقلالية قانون الإجراءات الجبائية عن قانون الإجراءات المدنية في النقاط التالية:

١- عدم تقيد المشرع الضريبي بأحكام قانون الإجراءات المدنية فيما يتعلق بالأثر المترتب على عدم تعجيل الدعوى في الميعاد، لأن الدعوى الضريبية ليست ملكا للخصوم بقدر ما هي ملك للمحكمة،حيث لم ينص على سقوط الدعوى إذا لم تعجل في ميعاد معين، كما هو منصوص عليه في قانون الإجراءات المدنية في المواد من ٢٢٠-٢٢٤.

(١) د. عمار معاشو ود. عبد الرحمان عزاوي، تعدد مصادر القاعدة الإجرائية في المنازعة الإدارية في النظام الجزائري، دار الأمل، الجزائر، طبعة ١٩٩٩، ص ص ٢٧، ٢٨.

٢- خروج المشرع الضريبي عن القواعد المقررة في قانون الإجراءات المدنية فيما يتعلق بقواعد الإعلان وتسليمه[١].

٣- تحرر المشرع الضريبي من أحكام قانون الإجراءات المدنية فيما يتعلق بإجراءات الحجز والتنفيذ، حيث تتم المتابعات بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجداول من طرف الوزير المكلف بالمالية[٢]، ولا يتم باستصدار أمر من القضاء.

الفرع الثاني

المنازعة الضريبية من منازعات القضاء الكامل

تخول منازعات القضاء الكامل للقاضي سلطات كاملة لحسم النزاع، فالقاضي لا يقتصر دوره على مجرد إلغاء قرار غير مشروع، وإنما يترتب على الوضع غير المشروع جميع نتائجه القانونية، بما في ذلك تعديل بعض القرارات الإدارية المعيبة والحكم بالتعويضات المختلفة.

إن مهمة قاضي القضاء الكامل هي استبدال القرارات المحجوزة لديه والتي هي محل اعتراض بحق بقراراته هو، والتي تحل محل تلك المعترض عليها[٣].

---

(١) انظر المادة ٩٩ والمادة ٢٠-٦ فقرة ٠٢ والمادة ٢١-٥ من قانون الإجراءات الجبائية.

(٢) انظر المادة ١٤٥ من قانون الإجراءات الجبائية.

(3) René Chapus, Droit du contentieux administratif, 5e édition, Delta, Paris, 1995, p 172.

«La mission du juge du plein contentieux est de remplacer les discisions dont il est saisi, et qui sont contestées à juste titre, par ses propre discisions, qui se substitueront à celles qui étaient ainsi contestées».

، والمنازعة الضريبية مدرجة ضمن منازعات القضاء الكامل(١)، وبهـذه الصفة يمكن للقاضي تعديل مقدار الضريبة المتنازع فيها(٢)، هذا يعني أن الطعن الخاص بتجاوز السلطة يشكل الجزء المهم في هذه المنازعة(٣)، ولكن سلطة القاضي لا تقف عند حد الإلغاء، بل تتعداه إلى تحديد المبالغ التي يلتزم بها المكلف بالضريبة.

ومن هذا الوصف،استنبط مجلس الدولة الفرنسي تفسيرا خاصا وواسعا لمفهوم الطعن الموازي في كل طعن يرفع إليه في تجاوز السلطة في المادة الضريبية(٤).

المطلب الثالث

أنواع المنازعات الضريبية

إن إدارة الضرائب من حيث تنظيمها الإقليمي تبدو موحدة، بحيث توجد على مستوى كل ولاية مديرية واحدة للضرائب، ولكنها من الناحية التقنية مقسمة إلى مصلحتين(٥):

---

(١) د. رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية (شروط قبول الدعوى الإدارية)،د م ج،الجزائر، طبعة ٢٠٠٤، ص١٩.

(2) René Chapus, op cit, p 177, et Martine lombard, Droit administratif ,3e édition, Dalloz, Paris, 1999, p 336.

(3) Marie - Christine Rouault, Droit administratif ,2e édition, Gualino éditeur, Paris, 2004, p 213.

(4) Charles Debbasch, op cit, p 785.

ود. حسين خلاف، مدى اختصاص القضاء الإداري بنظر منازعات الضرائب والرسوم في فرنسا ومصر، مقال، مجلة مجلس الدولة، السنة الثانية جانفي ١٩٥١، دار النشر للجامعات المصرية، القاهرة، مصر، ص ٣٤٠.

(٥) رابح قنطار، النزاع الجبائي، مقال، نشرة القضاء، العدد ٥٣، سنة ١٩٩٨، ص٢٥.

مصلحة الوعاء:

أوكلت إليها عمليتا الوعاء والتصفية، وفي سبيل ذلك تلجأ إلى إجراءات متعددة، حيث تتدخل هذه المصلحة لتحديد مقدار الوعاء الضريبي وحدود الإعفاء، ثم تطبق سعر الضريبة على المبلغ الذي تصل إليه لتحديد دين الضريبة الذي يطالب به المكلف.

فـفي تحديد وعاء الضريبة وتصفيتها قد تثور نزاعات، إنها منازعات الوعاء والتصفية.

مصلحة التحصيل:

أوكلت إلى قابض للضرائب، حيث يقوم بتحصيل الضرائب المختلفة،وقد تثور أيضا نزاعات بسبب عمليات التحصيل، إنها منازعات التحصيل.

الفرع الأول

منازعات الوعاء والتصفية

إن تحديد وعاء الضريبة وتصفيتها، يتم إما وفق نظام التقدير الجزافي[1]، وإما وفق نظام الربح الحقيقي بالنسبة للأرباح الصناعية والتجارية[2]، أو وفق نظام التقدير الإداري أو التصريح المراقب بالنسبة لأرباح المهن غير التجارية[3].

والهدف من هذه المنازعات بالنسبة للمكلف بالضريبة،هو الحصول على تصحيح أخطاء وقعت في وعاء الضريبة، أو في حساب مقدارها، أو الاستفادة من

---

(1) انظر المادة ٢ من قانون الإجراءات الجبائية.

(2) أنظر المادة ٣ من قانون الإجراءات الجبائية.

(3) انظر المادة ١٦ من قانون الإجراءات الجبائية.

حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي[١]، أو استرجاع مبالغ مدفوعة دون وجه حق، نتيجة خطأ مرتكب من المكلف بالضريبة أو من إدارة الضرائب[٢].

هذه الأفعال يكون القصد من ورائها هو الإعفاء أو تخفيض الضريبة المفروضة على المكلف، أو الاعتراض على تأسيس الضريبة المفروضة عليه،من حيث مبدئها، من حيث الإجراءات المتبعة من طرف الإدارة الضريبية للحصول على النتائج[٣]، ومثال ذلك الاستفادة من التخفيضات[٤] أو الإعفاءات[٥].

الفرع الثاني

منازعات التحصيل

تحصل الضرائب المباشرة بموجب الجداول التي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله[٦]، ويحدد تاريخ إدراج هذه الجداول في التحصيل ضمن نفس الشروط، ويبين هذا التاريخ في الجدول وكذا في الإنذارات الموجهة إلى المكلف بالضريبة[٧].

يرسل قابض الضرائب المختلفة إنذارا إلى كل مكلف بالضريبة مسجل في جدول الضرائب،ويبين هذا الإنذار زيادة على مجموع كل حصة،المبالغ المطلوب

(١) المادة ٧٠ من قانون الإجراءات الجبائية.

(٢) المادة ١٠٩ من قانون الإجراءات الجبائية.

(3) Philippe Auge, op cit, p 228.

(٤) انظر المادة ١٦١ – ج من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(٥) انظر المادة ١٦١ –هـ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(٦) المادة ١٤٣-١ من قانون الإجراءات الجبائية.

(٧) المادة ١٤٣-٢ من قانون الإجراءات الجبائية.

أداؤها وشروط الاستحقاق وكذا تاريخ الشروع في التحصيل[1]، ويرفق الإنذار بحوالة للخزانة محررة سلفا، ترسل هذه الإنذارات إلى المكلف بالضريبة في ظرف مختوم[2].

تتم المتابعات على يد أعوان الإدارة المعتمدين قانونا أو المحضرين القضائيين، وذلك بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجداول من طرف الوزير المكلف بالضريبة، وتتمثل الإجراءات التنفيذية في الغلق المؤقت للمحل المهني والحجز والبيع[3].

وتخضع عقود[4] المتابعات (actes de pour suites) من حيث الشكل لقواعد القانون العام[5].

غير أن الغلق المؤقت والحجز يجب أن يسبقهما وجوبا إخطار يمكن تبليغه بعد يوم كامل من تاريخ استحقاق الضريبة[6].

يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف مدير الضرائب بالولاية، بناء على تقرير

(١) المادة ١٤٤-١ من قانون الإجراءات الجبائية.
كما نصت المادة ٣٥٤ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بعد التعديل الذي جاء به قانون المالية ٢٠٠٣ على: "تفرض الضرائب المباشرة والعوائد والرسوم المماثلة المذكورة في هذا القانون في اليوم الأول من الشهر الثالث الموالي للشهر الذي يدرج فيه جدول التحصيل.
لا تطبق هذه الأحكام في جميع الحالات حيث يتحدد وجوب تحصيل الضريبة، بموجب أحكام خاصة".
(٢) المادة ١٤٤-١ فقرة ٠٣ من قانون الإجراءات الجبائية.
(٣) المادة ١٤٥ من قانون الإجراءات الجبائية.
(٤) مصطلح عقود لا يؤدي المعنى المطلوب حيث بالفرنسية يقابله مصطلح actes ويعني إجراء أ وتصرف .
(٥) انظر المادة ١٤٦ فقرة ٠٦ من قانون الإجراءات الجبائية.
(٦) انظر المادة ١٤٥ من قانون الإجراءات الجبائية.

يقدم من طرف المحاسب المتابع،ويبلغ قرار الغلق من طرف عون المتابعة الموكل قانونا أو المحضر القضائي[1].

ويخضع تنفيذ المتابعات عن طريق البيع، لرخصة تعطى للقابض بعد أخذ رأي مدير الضرائب بالولاية من طرف الوالي أو أي سلطة أخرى تقوم مقامه[2].

في حالة عدم الحصول على ترخيص من الوالي في أجل ٣٠ يوما من تاريخ إرسال الطلب إلى الوالي، أو إلى السلطة التي تقوم مقامه، يمكن مدير الضرائب بالولاية أن يرخص قانونا لقابض الضرائب المباشرة لمتابعة الشروع في البيع[3].

غير أنه إذا تعلق الأمر بمواد أو سلع محجوزة قابلة للتلف، أو أي سلعة أخرى قابلة للتحلل أو تشكل خطرا على المحيط، يمكن الشروع في البيع المستعجل بناء على ترخيص من طرف مدير الضرائب بالولاية[4].

هذه المتابعات يمكن أن تكون محل منازعات (منازعات التحصيل) في مجال الضرائب المباشرة، حيث تكتسي إما شكل اعتراض على إجراء المتابعات وإما شكل اعتراض على التحصيل القصري، فهي مفتوحة من جهة إلى المكلف بالضريبة، ومن جهة أخرى إلى الأشخاص المدينين بدفع الضريبة بدلا من المكلف بالضريبة، حيث هذه الإجراءات لا تباشر إلا بعد تحرير سند المتابعات، فعن طريق هذه المنازعات المعني بقرار المتابعة يحاول الاعتراض على تطبيقه.

ومنازعات التحصيل في مجال منازعات الضرائب المباشرة، تتعلق بحالتين من الاعتراض[5]، الاعتراض على إجراء المتابعة والاعتراض على التحصيل القصري،

---

(١) المادة ١٤٦ فقرة ٠١ من قانون الإجراءات الجبائية.
(٢) المادة ١٤٦ فقرة ٠٢ من قانون الإجراءات الجبائية.
(٣) المادة ١٤٦ فقرة ٠٤ من قانون الإجراءات الجبائية.
(٤) المادة ١٥٤ فقرة ٠٥ من قانون الإجراءات الجبائية.
(٥) المادة ١٥٤ فقرة ٠٢ من قانون الإجراءات الجبائية.

بالإضافة إلى حالة طلب استرداد الأشياء المحجوزة[1] وحالة طلب إرجاء دفع الضريبة[2].

أولا: الاعتراض على إجراء المتابعة:

لا أثر للاعتراض على سند إجراء المتابعات، إلا على صحته من حيث الشكل[3]، أي إلا إذا وجد عيب شكلي في سند إجراء المتابعة، والذي يعد شرطا أساسيا لقبول الاعتراض، كأن يكون السند غير محرر في الآجال، أو يحرر السند من طرف عون غير مختص[4].

ولقد قضت المحكمة العليا في هذا الشأن في قرارها رقم: ٦٢٥٧٥ الصادر بتاريخ ١٩٩١/٠١/٢٧[5] في قضية (ز م) ضد نائب مدير الضرائب بغرداية، حيث اعتبرت إجراء تحصيل الضريبة الذي باشرته مديرية الضرائب في المحل القديم للمكلف بالضريبة، إجراء غير قانوني باعتبار أن هذا الأخير قد غير محل إقامته، وأعلم إدارة الضرائب بذلك في الوقت اللازم، وبالتالي فإن إجراء التحصيل هذا معيب مما يترتب عليه الإعفاء الكلي من مبلغ الضريبة التي فرضت عليه ووضعت موضع التحصيل ضده، باعتبار أن المكلف بالضريبة قد غير محل إقامته وقام بالتصريح لدى مفتشية الضرائب لمحل إقامته الجديد.

---

(١) المادة ١٥٣ من قانون الإجراءات الجبائية.

(٢) المادة ٧٤ من قانون الإجراءات الجبائية.

(٣) المادة ١٥٤ فقرة ٠٤ من قانون الإجراءات الجبائية.

(4) Philippe Augé, op cit, p235.

(٥) المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، في ١٩٩١/٠١/٢٧، القرار رقم ٦٢٥٧٥، مجلة القضاء، العدد ٠٤، سنة ١٩٩٢، ص ١٥٧.

ثانيا: الاعتراض على التحصيل القصري:

. إن الاعتراض على التحصيل القصري يمس أساسا بالموضوع[1]، ويتعلق سواء بوجود الالتزام أو مقداره أو وجوب الوفاء به[2].

ثالثا: استرداد الأشياء المحجوزة:

أجاز المشرع الضريبي لإدارة الضرائب بأن تقوم بحجز أموال المكلف بالضريبة لاستفاء ديون الخزينة العامة[3]، ولكن ضمن الشروط والإجراءات المحددة لذلك، حيث يجب أن يبين الإنذار الموجه للمكلف بالضريبة لتسديد ما عليه من ديون[4] أنه سيتبع بحجز أمواله، ثم بيعها بالمزاد العلني، إذا لم يقم بتسديد ما عليه في الآجال الممنوحة له[5]، أو لم يتحصل على أجل إضافي من قابض الضرائب القائم بالمتابعة[6].

ولقد أجاز المشرع الضريبي للمكلف بالضريبة الذي حجزت أمواله من طرف إدارة الضرائب، بأن يبادر بطلب استردادها، شريطة أن يقدم هذا الطلب في المقام الأول إلى مدير الضرائب بالولاية حيث تم الحجز[7].

ويبادر باسترداد الأشياء المحجوزة في اجل مدته شهر اعتبارا من التاريخ الذي أعلم فيه صاحب الطلب بالحجز[8]، على أن يدعم طلبه هذا بكل وسائل الإثبات المفيدة والتي تمكن السلطة المختصة من اتخاذ القرار[9].

---

(١) عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار هومة، الجزائر،٢٠٠٥، ص ٢٩.
(٢) المادة ١٥٤ فقرة ٠٥ من قانون الإجراءات الجبائية.
(٣) المادة ١٤٥فقرة ٠١ من قانون الإجراءات الجبائية.
(٤) المادة ١٤٥ فقرة ٠٢ من قانون الإجراءات الجبائية.
(٥) عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص ٣٠.
(٦) المادة ١٤٦ فقرة ٠٢ من قانون الإجراءات الجبائية.
(٧) المادة ١٥٣ فقرة ٠١ من قانون الإجراءات الجبائية.
(٨) المادة ١٥٣ فقرة ٠٢ من قانون الإجراءات الجبائية.
(٩) عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص٣٠.

فبمجرد تلقي مدير الضرائب بالولاية طلب إلغاء الحجز، يبادر بتبليغ القابض المختص بتوقيف إجراءات البيع لحين الفصل في الموضوع، واتخاذ القرار سواء بالرفض أو بقبول الطلب وبالتالي رفع الحجز(١).

فالمكلف بالضريبة إذا لم يرضه قرار مدير الضرائب بالولاية أولم يرد عليه في الآجال المحددة، يجوز له رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية وذلك بعد انقضاء الأجل الممنوح لرئيس المصلحة (القابض) للبت وهو شهر كامل، أو خلال شهر من تاريخ تلقي القرار(٢).

رابعا: إرجاء دفع الضريبة:

هذه الصورة من صور منازعات التحصيل نصت عليها المادة ١٥٨ من قانون الإجراءات الجبائية، حيث جاء في فقرتها ٠٤ ما يلي: "غير أنه يمكن المكلف بالضريبة أن يرجئ دفع المبلغ الرئيسي المتنازع فيه، إذا طلب ذلك في اعتراضه مع تحديد مبلغ التخفيض الذي يطالب به أو بيان أساس ذلك".

من تحليل محتوى هذا النص، يبدو لنا جليا بأن المشرع قد حفظ للمكلف بالضريبة الذي ينازع في شكواه المقدمة حسب مقتضيات المواد ٧٢،٧٣، ٧٥، ٧٦ من قانون الإجراءات الجبائية في حصة المبالغ المطالب بها، حق إرجاء دفع الضريبة إلى غاية اتخاذ قرار نهائي بشأن الضريبة المتنازع فيها، شريطة إيفائه للشروط الآتية:

١- التقدم بشكوى لدى مديرية الضرائب بالولاية للاعتراض على حصة المبالغ المطالب بها وذلك وفق الشروط والآجال المحددة قانونا.

---

(١) المرجع نفسه، ص ٣٠.

(٢) المادة ١٥٣ فقرة ٠٣ من قانون الإجراءات الجبائية.

٢- أن يطلب في شكواه الاستفادة من مقتضيات المادة ١٥٨ من قانون الإجراءات الجبائية، بخصوص إرجاء دفع حصة الضرائب التي هي موضوع الشكوى.

٣- تحديد مبلغ أو على الأقل إبراز أسس التخفيض المطالب به.

٤- تقديم ضمانات[(١)] كفيلة بضمان تحصيل الضريبة.

بعد استلام شكوى المكلف بالضريبة المتضمنة طلب إرجاء دفع الضريبة، وقبولها من حيث الشكل، تقوم مصلحة المنازعات لدى مديرية الضرائب بالولاية بتحديد مبلغ الضريبة الذي هو موضوع طلب لإرجاء الدفع، وإبلاغ قابض الضرائب المختص إقليميا بذلك بموجب رسالة، والذي يتخذ كل الاحتياطات اللازمة التي تجعل المكلف بالضريبة يقدم الضمانات الكفيلة بضمان تحصيل الضريبة التي سيؤجل دفعها[(٢)].

ولقابض الضرائب صلاحية تقدير طبيعة وقيمة الضمانات التي يقترحها المكلف بالضريبة[(٣)].

وفي حالة الرفض يبلغ المكلف بالضريبة، كما يجب وفي كل الأحوال على قابض الضرائب أن يبلغ مدير الضرائب بالولاية الإجراء المتخذ إزاء الطلب، سواء كان ذلك بالقبول أو بالرفض[(٤)].

وفي حالة رفض إدارة الضرائب طلب المكلف بالضريبة،يجوز له اللجوء إلى

---

(١) لم يحدد المشرع هذه الضمانات، وترك السلطة التقديرية لإدارة الضرائب وفي ذلك مساس بمصلحة المكلف بالضريبة.

(٢) مرحوم محمد الحبيب، إرجاء دفع الضريبة، مقال بمجلة مجلس الدولة، عدد خاص، ٢٠٠٣، ص ٥١.

(٣) المرجع نفسه، ص ٥١. وعزيز أمزيان، مرجع سابق، ص ٣٣.

(٤) مرحوم محمد الحبيب، مرجع سابق، ص ٥٢.

المحكمة الإدارية المختصة إقليميا، لأن طلب إرجاء الدفع يمثل شكلا من أشكال وقف المتابعة[1]، والتي تطبق عليها آجال الطعون المنصوص عليها في المادة ١٥٤ من قانون الإجراءات الجبائية والتي نصت في فقرتها الثانية على: "تطبق أحكام المادة ١٥٣ أعلاه، على جميع الدعاوى المتعلقة بالمتابعات في مجال الضرائب المباشرة".

المطلب الرابع

أسباب قيام المنازعة الضريبية والجهات القضائية المختصة بالفصل فيها

قد تثور المنازعات الضريبية بمناسبة قيام الإدارة الضريبية بإحدى العمليات المتعاقبة التي تدخل في تصفية الضريبة وتحصيلها، وسنحاول استعراض الأسباب المؤدية إلى قيام المنازعة الضريبية، ثم تحديد الجهات القضائية المختصة بالفصل فيها.

الفرع الأول.

أسباب قيام المنازعة الضريبية

إن إلقاء نظرة على القضايا الضريبية التي تزدحم بها المحاكم الإدارية،يكشف بوضوح عما أثاره تطبيق القوانين الضريبية من خلافات عديدة بين المكلفين بالضريبة والإدارة الضريبية، فالمكلف والإدارة الضريبية هما شخصا النظام الضريبي، إذ أن المكلف بالضريبة دائما مطالب ومدين وملتزم، والإدارة الضريبية تطلب وتفحص وتراقب وتنفذ.

وبما أن هذه العلاقة تحددت بالقانون جبرا وقهرا فلا بد أن تنتفي علاقة

---

(١) المادة ١٥٨ فقرة ٠٦ من قانون الإجراءات الجبائية، وعزيز أمزيان، مرجع سابق، ص٣٤.

التعادل ويصبح المكلف هو الطرف الضعيف، حيث إذا أخل بالتزاماته يتعرض للجزاءات والعقوبات حتى يجبر على دفع ديونه، أما الإدارة فهي الطرف القوي حيث هي المعنية بتنفيذ القوانين الضريبية.

ويعود تضخم عدد القضايا الضريبية لعدة أسباب نذكر منها:

١- إن قوانين الضرائب تتميز عن غيرها من القوانين بأنها تخضع للتعديل والتبديل المستمر مما يؤدي إلى تعدد النصوص وتعقيدها وصعوبة تفسيرها وتطبيقها، وبالتالي جهل المكلفين بها في كثير من الأحيان[١].

٢- قيام الإدارة الضريبية بإصدار مناشير وتعليمات تفسيرية ليست لها قوة القانون لتفسير النصوص حسبما يتراءى لها، مما يدعو المكلفين إلى مقاومتها، ومن ثم قيام المنازعات الموضوعية التي تخضع لتقدير رجال الإدارة الضريبية[٢].

٣- إن الضرائب المباشرة وبصفة خاصة الضرائب على الدخل، تثير الكثير من المنازعات بين المكلفين بالضريبة والإدارة الضريبية، نتيجة التدخل المستمر لتلك الإدارة ولإحساس المكلفين بها[٣].

٤- كثرة المنازعات القانونية التي تدور حول تطبيق النصوص الضريبية، بسبب تجاهل كل من المشرع والفقه والقضاء في اغلب الأحوال لما يتمتع به القانون الضريبي من ذاتية خاصة، فتارة يطبق على المسائل الضريبية (فيما لم

---

(١) قانون الضرائب يعدل كل سنة بواسطة قانون المالية وقانون المالية التكميلي.

(٢) د. محي محمد مسعد، مرجع سابق، ص١٣٦، ومثال ذلك المنشور رقم ١٩١ / وم/ م ع ض/ م ت ض/ ٢٠٠٠ المؤرخ في ٢٠٠٠/٠٤/٢٤ المتعلق بالشكاوى النزاعية، والتعليمة رقم ٢١٩ /وم / م ع ض/ م م/ بتاريخ ١٩٩٦/٠٤/٠٩ والمتعلقة بطرق التحقيق في الشكاوى التابعة لاختصاص المنازعات.

(٣) عمليات المراقبة والتحقيق المنصوص عليها بالمواد ١٨، ١٩، ٢٠، ٢١، من قانون الإجراءات الجبائية.

يرد بشأنه نص ضريبي) أحكام القانون الخاص، وتارة أخرى يطبق أحكام القانون العام، وقد يعترف أحيانا بما للقوانين الضريبية من استقلال خاص.

وقد ترتب على هذا التناقض أن تعددت تفسيرات النصوص الضريبية مما أدى إلى صعوبة الوصول مقدما إلى الحلول الواجبة الإتباع وبالتالي عدم استقرار المكلفين في معاملاتهم مع الإدارة الضريبية[١].

٥- تعديل قانون الضرائب المباشرة أو إلغاء نص تشريعي، وقد يترتب عليه استفادة فئة من المكلفين بالضريبة من التشريع الجديد[٢].

٦- امتناع المكلف بالضريبة أو المدين عن تسديد ما فرضته عليه الإدارة الضريبية[٣].

٧- تهرب المكلف بالضريبة من دفع الضريبة أو قيامه بالغش الضريبي (وهذه تأخذ الصفة الجزائية وتكون من اختصاص القضاء الجزائي تمثله المحاكم)[٤].

الفرع الثاني
الجهات القضائية المختصة بالفصل في منازعات الضرائب

المنازعة الضريبية هي منازعة إدارية،ومن ثم فإن الفصل في هذه المنازعات يدخل ضمن اختصاص الجهات القضائية الإدارية[٥].

---

(١) د. محي محمد مسعد، مرجع سابق، ص ١٣٦.

(٢) د. حسين فريجة، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات دحلب، الجزائر،طبعة ١٩٩٤، ص٢٨.

(٣) رابح قنطار،النزاع الجبائي،مقال، نشرة القضاء، العدد ٥٣، سنة ١٩٩٨، ص٢٦.

(٤) انظر المادة ٣٠٣ و٣٠٤ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(٥) د. محي محمد مسعد، مرجع سابق، ص ١٣٣.

ويرى الأستاذ Jèze أن كل دين بالضريبة ينشأ في ذمة المكلف بالضريبة، يستند في أساسه إلى بعض القرارات الإدارية المتخذة من جانب واحد،وهي القرارات التي تسمى بقرارات السلطة العامة، وبذا يجب منطقيا أن تختص المحاكم الإدارية بنظر هذه المنازعات[1].

حيث يتضح من نص المادة ٠٧ إجراءات مدنية أن الغرف الإدارية المحلية (المحاكم الإدارية) هي صاحبة الولاية العامة ويظهر ذلك من صياغة الفقرة ٢/٢ من المادة ٠٧ من قانون الإجراءات المدنية التي جعلتها مختصة بكل المنازعات الإدارية.

كما أن المادة ٠١ من القانون ٩٨-٠٢ المؤرخ في ٣٠ /٠٥/ ١٩٩٨ المتعلق بالمحاكم الإدارية التي نصت على: "تنشأ محاكم إدارية كجهات قضائية للقانون العام في المادة الإدارية".

وتعود منازعات الضرائب والرسوم المماثلة بجميع أنواعها،لاختصاص المحاكم الإدارية (الغرف الإدارية) وذلك تطبيقا للمعيار العضوي، لأن الدولة هنا ممثلة في وزير المالية طرفا في النزاع[2]، ولو أن النصوص الخاصة بالضرائب تكتفي بمدير الضرائب على مستوى الولاية[3] بوصفه الجهة التي توجه لها الشكاوى (التظلمات)، ومن ثمة الدعاوى.

لقد أكدت النصوص الخاصة بالضرائب المعيار العضوي، عندما نصت على اختصاص المحاكم الإدارية بمنازعات الوعاء والتحصيل سواء بالنسبة للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أو بالنسبة للرسم على القيمة المضافة[4].

---

(١) د. حسين خلاف، مرجع سابق، ص ٣٣٥.

(٢) د. مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية (نظرية الاختصاص)، الجزء الثالث، د م ج، الجزائر، طبعة ١٩٩٩، ص ٣٨٠.

(٣) أنظر المادة ٧١ من قانون الإجراءات الجبائية.

(٤) د. مسعود شيهوب، مرجع سابق، ص ٣٨٠، والمواد ١٥٣،٨٢، ١٥٤، ١٥٨ من قانون الإجراءات الجبائية.

وفي فرنسا(١) ومصر(٢) و سوريا(٣) يوجد ازدواج في الاختصاص القضائي ويرى الأستاذ (le rouge) أنه ليس لازدواج الاختصاص الحالي من معنى، وهو يعد ازدواجا ضارا بالمكلف بالضريبة، فهو يؤدي في آخر الأمر إلى اختلاف وتضارب الحلول التي يطبقها كل من القضائين الإداري والعادي في مسائل الضرائب، ويسلم بأنه من المستحسن أن يسند إلى جهة قضائية واحدة(٤).

إن اختصاص المحاكم الإدارية (الغرف الإدارية) بمنازعات الضرائب المباشرة، سواء بمنازعات الوعاء أو بمنازعات التحصيل نص عليه قانون الإجراءات الجبائية.

فيمكن أن ترفع القرارات الصادرة عن مدير الضرائب بالولاية والمتعلقة بالاحتجاجات موضوع النزاع، والتي لا ترضي بصفة كاملة المعنيين بالأمر، أمام المحكمة الإدارية(٥).

كما يمكن الطعن أمام المحكمة الإدارية في القرارات المبلغة من طرف الإدارة، بعد أخذ رأي لجان الطعن على مستوى الدائرة والولاية والإدارة المركزية(٦).

ويمكن كل مشتك لم يحصل على الإشعار بقرار مدير الضرائب بالولاية في

---

(1) Charles debbasch,op cit , p 783 .

(٢) د. محي محمد مسعد،مرجع سابق، ص ١٣٣ ، ود. مصطفى أبو زيد فهمي، القضاء الإداري ومجلس الدولة (قضاء الإلغاء)، دار الجامعة الجديدة للنشر،الإسكندرية، مصر، طبعة ٢٠٠٤، ص ٢٦٠ . ود. إبراهيم عبد العزيز شيحا، القضاء الإداري، منشأة المعارف بالإسكندرية،مصر، طبعة ٢٠٠٣، ص١٥٨.

(٣) د. عبد الله طلبة، القانون الإداري، الرقابة القضائية على أعمال الإدارة،المطبعة الجديدة، دمشق، سوريا، ١٩٧٩ -١٩٨٠، ص١٧٨.

(٤) د. حسين خلاف، مرجع سابق، ص ٣٣٥.

(٥) انظر المادة ٨٢- ١ فقرة٠٢ من قانون الإجراءات الجبائية.

(٦) انظر المادة ٨٢-١ فقرة ٠٣ من قانون الإجراءات الجبائية.

الآجال المنصوص عليها في المادتين ٧٦-٠٢ و٧٧ من قانون الإجراءات الجبائية، أن يرفع النزاع إلى المحكمة الإدارية[١].

كما أن منازعات التحصيل سواء المتعلقة بالاعتراض على إجراء المتابعة، أو الاعتراض على التحصيل القصري[٢]، أو بطلب استرداد الأشياء المحجوزة[٣]، أو بطلب إرجاء الدفع[٤]، تكون من اختصاص المحكمة الإدارية.

ويمكن الطعن في القرارات الصادرة عن المحاكم الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف، ضمن الشروط المنصوص عليها في القانون العضوي ٩٨-٠١ المؤرخ في ٣٠ ماي ١٩٩٨ والمتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وسيره[٥].

---

(١) انظر المادة ٨٢-٢ من قانون الإجراءات الجبائية.

(٢) انظر المادة ١٥٤ من قانون الإجراءات الجبائية.

(٣) انظر المادة ١٥٣ فقرة ٠٣ من قانون الإجراءات الجبائية.

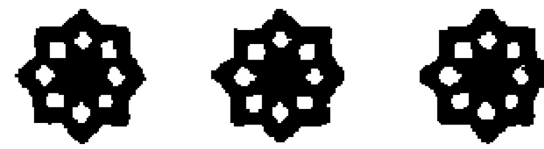
(٤) انظر المادة ١٥٨ من قانون الإجراءات الجبائية.

(٥) انظر المادة ٩٠ من قانون الإجراءات الجبائي.

خاتمة الفصل التمهيدي

إن الضريبة التي يلتزم بها المكلف يجب أن تكون عادلة، وذلك بأن تكون عامة وشخصية ومحددة بصورة قاطعة دون أية غموض، وأن تحصل في أنسب وقت وأفضل أسلوب عند المكلف، وأن يتبع في تحصيلها إجراءات أقل كلفة، وبهذه المميزات تكون قريبة من عدالة الزكاة التي تكون الإعفاءات فيها أوسع وأعدل من الإعفاءات المقررة في الضريبة.

وتثور منازعات الضرائب بمناسبة تحديد وعاء الضريبة أو تصفيتها أو تحصيلها وذلك بسبب التعديل والتبديل المستمر لقوانين الضرائب، مما تولد عنه عدم الإلمام بكل محتويات هذه النصوص سواء من طرف موظفي إدارة الضرائب أو من طرف المكلفين بالضريبة، الشيء الذي ترتب عليه قيام العديد من المنازعات،وكذا إصدار إدارة الضرائب مناشير وتعليمات تفسيرية لتفسير النصوص حسبما يتراءى لها، مما يدعو المكلفين بالضريبة إلى مقاومتها،والتدخل المستمر لإدارة الضرائب في مجال الضرائب المباشرة وخاصة الضرائب على الدخل، وإحساس المكلفين بالضريبة بها.



الفصل الأول

الطعــن الإداري

الفصل الأول

الطعن الإداري

تعتبر قرارات فرض الضريبة من الموضوعات المهمة التي تثير المنازعات الضريبية بين المكلفين بالضريبة والإدارة الضريبية، لذلك يعتبر الفصل في هذه المنازعات من أهم الضمانات التي تحقق العدالة في فرض الضريبة، تلك العدالة التي يسعى المشرع إلى تحقيقها من خلال النصوص القانونية.

وعلى الرغم من تمتع الدولة بالسيادة في علاقتها بالأفراد بشأن الضريبة، بناء على فكرة التضامن الاجتماعي، إلا أن الدساتير تعمل على حماية الأفراد من خلال تقييد هذه السيادة بإرادة الشعب،بحيث ينظم كل ما يتعلق بالضريبة بموجب قانون صادر عن السلطة التشريعية،لكي تضمن العدالة في تحمل العبء الضريبي من خلال مساهمة كل فرد في التكاليف والأعباء العامة للدولة طبقا لمقدرته التكليفية.

وتحقيقا لهذه العدالة لا نجد تشريعا ضريبيا يخلو من النص على طرق الطعن في قرارات تقدير الضريبة، إذا ما شعر المكلف بالضريبة بأن هناك إجحافا وقع عليه نتيجة هذه القرارات[1].

وهذا الحق الذي منح للمكلفين بالضريبة يقابله حق الإدارة الضريبية في إعادة النظر في التقدير إذا تبين لها أن هذا التقدير كان إجحافا في حق الخزينة العامة[2].

إن التشريع الضريبي لم يشأ أن يجعل العلاقة بين المكلفين بالضريبة والإدارة

---

(١) المادة ٧٠ من قانون الإجراءات الجبائية.

(٢) المادة ١٩ من قانون الإجراءات الجبائية.

الضريبة، وهي علاقة مستمرة بحكم استمرار النشاط أو تتابع الوقائع المنشئة للضريبة، علاقة تقاض تحسمه دائما جهات القضاء بل ترك مساحة من الوقت يسمح فيها للإدارة الضريبية بأن تراجع نفسها، أو يتم الاتفاق بينها وبين المكلف بالضريبة على تحديد وعاء الضريبة بما يحقق نوعا من الثقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية(١).

فالقوانين الضريبية تحاول حل المنازعات الموضوعية التي تقوم بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، عن طريق قيام هذه الأخيرة بنفسها بأن تطلب من المكلف بالضريبة تقديم طعن إداري، وهي تهدف من ذلك إلى تخفيف العبء على القضاء، وإنهاء المنازعات في مراحلها الأولى، فضلا عن توفير وقت وجهد المكلف بالضريبة، كما يمكن اللجوء بعدها إلى لجان الطعن الإدارية المشكلة خصيصا للنظر في قرارات التقدير، وفي الوقت نفسه يبقى الباب مفتوحا للطعن في قرارات الإدارة الضريبية أو قرار اللجان الإدارية أمام القضاء، باعتباره سلطة مستقلة عن الإدارة، ويقوم بتطبيق القانون وحماية حقوق الأفراد.

والطعن الإداري يتمثل في اللجوء إجباريا إلى الإدارة الضريبية ذاتها عن طريق الشكوى، واللجوء اختياريا إلى لجان الطعن الإداري، وهذا ما سنتعرض له في مبحثين:

المبحث الأول: الطعن أمام الإدارة الضريبية.

المبحث الثاني: الطعن أمام لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة.

---

(١) د. محي محمد مسعد، مرجع سابق، ص ١٣٤.

المبحث الأول

الطعن أمام الإدارة الضريبية

للطعن الإداري أهمية في فض الخلافات بين المكلفين بالضريبة والإدارة، وهو المرحلة الأساسية في هذا السبيل، وان المرحلة القضائية اللاحقة عليها إنما هي مرحلة تكميلية لها، يراد بها توفير بعض الضمانات للمكلف بالضريبة، وإدخال الطمأنينة إلى قلبه[1].

تحرص التشريعات الضريبية على إعطاء فرصة للمكلف بالضريبة، بأن يلجأ في تظلمه من قرار تقدير الضريبة إلى الإدارة الضريبية قبل اللجوء إلى القضاء، لكي توفر الوقت والجهد والنفقات وسرعة البت في هذه المنازعات، لأنها تتعلق بأهم مصدر للخزينة العامة للدولة، وإتاحة الفرصة لمصدر القرار لإعادة النظر في قراره على ضوء الوقائع والبيانات التي يتقدم بها المكلف في هذه المرحلة[2].

وهذا الإجراء يكون مفيدا للمكلف بالضريبة الذي يكتشف من خلاله موقف إدارة الضرائب في قضية غالبا ما تكون خلفياتها الفنية مجهولة عنده، وبالشكوى على إدارة الضرائب وردها عليه يكون المكلف ليس فقط قد حقق قاعدة القرار الإداري المسبق، ولكن أيضا إستجلى الدوافع والاعتبارات التي دفعت بالإدارة إلى اتخاذ ذلك القرار[3].

إن تقديم شكوى أمام الإدارة الضريبية من قبل المكلف بالضريبة، تشكل المرحلة الأولى من الطعن النزاعي، وليست طعنا قبل نزاعي ولا طعن ولائي.

---

(١) د. حسين خلاف، مرجع سابق، ص ٣٣٩.

(٢) د. سالم الشوابكة، مرجع سابق، ص ١٩٦.

(٣) د. مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعة الإدارية (الهيئات والإجراءات أمامها)، الجزء الثاني، د م ج، الجزائر، طبعة ١٩٩٩، ص ٣١٢.

وقد نظم المشرع الضريبي أحكام الطعن الإداري أمام الإدارة الضريبية في قرارات فرض الضريبة في المواد ٧١ – ٧٩ من قانون الإجراءات الجبائية، حيث يلزم المكلف بالضريبة بتقديم شكوى (تظلم إداري) إلى إدارة الضرائب ذاتها.

وتوجه الشكاوى في بداية الأمر وحسب كل حالة إلي مدير الضرائب بالولاية أو رئيس مركز الضرائب[١] التابع له مكان فرض الضريبة، ويسلم وصل إلى المكلف بالضريبة[٢].

والشكاوى التي ترسل إلى رئيس مركز الضرائب هي تلك المتعلقة بالاقتطاعات من المصدر المطبقة على المداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي[٣].

وسنتعرض في ما يأتي إلى شكل ومحتوى الشكوى، ميعاد وهدف الشكوى، سلطة البت في الشكوى، التحقيق في الشكوى وإصدار القرار.

المطلب الأول

شكل ومحتوى الشكوى

نص المشرع الضريبي على شكليات وبيانات يجب أن تتضمنها الشكوى التي يرفعها المكلف بالضريبة إلى الإدارة الضريبية، وذلك في مجال منازعات الوعاء[٤] في مادة الضرائب المباشرة، لأنه في منازعات التحصيل[٥] لم يحدد لها المشرع أية

(١) حسب التعديل الذي جاء به قانون المالية ٢٠٠٣، تماشيا مع نص المادة ٣٧١ مكرر ٠٤ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المحدثة بقانون المالية ٢٠٠٣، العدد ٨٦ من الجريدة الرسمية الصادرة بتاريخ ٢٥ ديسمبر ٢٠٠٢.

(٢) المادة ٧١ من قانون الإجراءات الجبائية.

(٣) وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المنازعات الجبائية، (وثيقة) ٢٠٠٤.

(٤) راجع منازعات الوعاء، الفصل التمهيدي، ص٤١.

(٥) راجع منازعات التحصيل، الفصل التمهيدي، ص٤٢.

شروط خاصة، وذلك في المادتين ٧٣، ٧٥ من قانون الإجراءات الجبائية، فما هو الشكل الذي تأخذه الشكوى؟ وما هي البيانات التي يجب أن تتضمنها؟.

الفرع الأول
شكل الشكوى

تقدم الشكوى من طرف المكلف، على شكل رسالة عادية، مكتوبة، فردية، وتقدم منفردة بالنسبة لكل بلدية.

أولا: شكوى مكتوبة:

تبين المادة ٧٣ من قانون الإجراءات الجبائية، بأن الشكوى يجب أن تكون مكتوبة، والنص على الكتابة هنا غير ضروري، لأن وجوب الكتابة مرتبط طبيعيا بشروط الشكل الأخرى الواجبة بواسطة النصوص القانونية، وخاصة ذلك المتعلق بتوقيع صاحب الشكوى باليد.

ثانيا: الشكوى تقدم في رسالة بسيطة:

حيث لا توجد أية قاعدة تلزم بأن ترسل الشكوى بواسطة رسالة موصى عليها، لكنه يفضل أن تكون الرسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام(١).

ثالثا: تقدم الشكوى على ورق عادي:

حيث لا تخضع الشكوى لحقوق الطابع(٢).

(1) Jean Lamarque, contentieux fiscal (Réclamation préalable). Répertoire de contentieux administratif, 16e année, Encyclopédie, Dalloz, Parie, 1999, p 19.

(٢) المادة ٧٣-٢ من قانون الإجراءات الجبائية.

وكانت الشكوى في فرنسا تحرر على ورق مدموغ إلى غاية صدور قانون ١٩٧٧، وغاية المشرع الفرنسي من ذلك هو التقليص قدر الإمكان من الطلبات غير المؤسسة للمكلفين بالضريبة، على أساس أن مصاريف الورق المدموغ المدفوعة من المكلفين بالضريبة غير قابلة للاسترجاع[1].

رابعا: يجب أن تكون الشكوى فردية[2]:

بمعنى أن الشكوى لا تعني إلا شخصا واحدا (صاحب الصفة والمصلحة)، والهدف من ذلك هو الحفاظ على سر ضريبة الدخل، والشكوى الجماعية تكون غير مقبولة.

لكنه توجد استثناءات نصت عليها المادة ٧٣- ١ من قانون الإجراءات الجبائية حيث جاء فيها: "يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الضريبة جماعيا، وأعضاء شركات الأشخاص الذين يعترضون على الضرائب المفروضة على الشركة أن يقدموا شكوى جماعية".

خامسا: يجب تقديم الشكوى منفردة بالنسبة لكل محل خاضع للضريبة[3]:

أي تقديم شكوى عن كل بلدية، حيث هذه القاعدة تسمح بتسهيل التحقيق في الشكاوى فيما يخص الضرائب المباشرة.

أما إذا كانت متعلقة بمجموعة بلديات فإنها لا تقبل إلا بالنسبة للاقتطاعات الثابتة في البلدية المذكورة في البداية[4].

---

(1) Jean Lamarque, (Réclamation...), op cit, p 19.

(٢) المادة ٧٣-١ من قانون الإجراءات الجبائية.

(٣) المادة ٧٣-٣ من قانون الإجراءات الجبائية.

(٤) د. حسين فريجة، مرجع سابق، ص ٣٧.

الفرع الثاني

محتوى الشكوى

اشترطت المادة ٧٣-٤ من قانون الإجراءات الجبائية، أن تتضمن الشكوى النزاعية عدة بيانات تحت طائلة عدم قبولها، وتتمثل في عرض ملخص استنتاجات الطرف، عرض ملخص وسائل الطرف، توقيع صاحبها باليد، ذكر الضريبة المعترض عليها، اتخاذ المشتكي المقيم بالخارج موطنا له بالجزائر.

أولا: عرض ملخص استنتاجات الطرف(الطلبات):

الاستنتاجات التي يجب أن تتضمنها الشكوى والملزمة بنص المادة ٧٣-٤ فقرة ٣ من قانون الإجراءات الجبائية، لها هدف وهو تحديد موضوع الشكوى، وبمعنى أدق مقدار التقدير المرغوب،كما يمكن المكلف أن يقدم استنتاجات ملحقة كطلب إرجاء الدفع(١) .

والشكوى النزاعية لا يمكن أن تؤخذ شكل طلب بسيط للاستعلامات، بل يجب أن يستعمل المكلف مصطلحات واضحة، لكي يظهر طلبه خاصية الشكوى النزاعية(٢) .

ثانيا: عرض ملخص وسائل الطرف (الدفوع):

يجب على المكلف بالضريبة أن يستعرض الوسائل المدعمة لطلباته، والتي يعلم من خلالها إدارة الضرائب الحجج والأسباب الواقعية والقانونية التي تدعم الشكوى لكي تستطيع الرد عليه(٣) .

---

(١) راجع إرجاء الدفع، الفصل التمهيدي، ص ٤٦ .

(2) Jean Lamarque, (Réclamation...), op cit, p 20.

(٣) إلهام خرشي، المنازعات الضريبية في المواد الإدارية، مذكرة ماجستير، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، ص٤٠ .

هذا الشـرط الواجب بموجب نص المادة ٧٣-٤ فـقـرة ٠٣ من قـانون الإجراءات الجبائية له أهمية مزدوجة:

فيجب على الإدارة أن تتحقق ما إذا كانت أمام شكوى نزاعية أم طلب ولائي للحصول على تخفيض، أي المكلف يجب أن يحدد طبيعة الوسائل التي يذكرها.

كما يجب عليها تقويم الأسباب الفعلية والقانونية التي من أجلها قدم الطلب حتى يمكن ذكر الأسباب عن دراية كاملة[1].

ويجب أن تكون الشكوى مسببة تسبيبا كافيا، ولا تقبل إذا كانت لا تحتوي أي سبب.

ثالثا: توقيع صاحبها باليد:

هذا الشرط أوجبته المادة ٧٣-٤ فقرة ٠٤ من قانون الإجراءات الجبائية، حيث يجب أن توقع باليد من طرف صاحبها، بمعنى أن التوقيع الذي يقابل على الشكوى، يجب أن يكون لصاحب الشكوى نفسه أو لمحاميه أو للشخص الذي يستمد من صفته أو من وظيفته الحق في التصرف باسم المكلف[2].

وإذا قدمت الشكوى من قبل الغير، فيجب أن يستظهر وكالة قانونية على ورق مدموغ ومسجل قبل تنفيذ العمل المخول بموجبها[3].

رابعا: ذكر الضريبة المعترض عليها:

نصت على هذا الشرط المادة ٧٣-٤ فقرة ٠١ من قانون الإجراءات الجبائية،

---

(1) Jean Lamarque, (Réclamation...), op cit, p 20.

(2) Ibid, p 20.

(٣) المادة ٧٥ فقرة ٠٣ من قانون الإجراءات الجبائية.

حيث أن الطلب لا يكون له هدف محدد، إلا إذا ذكر الشاكي طبيعة الضريبة المعترض عليها.

والشكوى تحت طائلة عدم قبولها يجب أن ترفق بما جاءت به المادة ٧٣-٤ فقرة ٠٢ من قانون الإجراءات الجبائية حيث نصت على:

"يجب أن تتضمن كل شكوى بيان رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها هذه الضريبة إن تعذر استظهار الإنذار، وفي الحالة التي لا تستوجب الضريبة وضع جدول، ترفق الشكوى بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع".

خامسا: اختيار الموطن:

حسب المادة ٧٥ فقرة ٠٤ من قانون الإجراءات الجبائية: "يجب على كل مشتك مقيم بالخارج أن يتخذ موطنا له بالجزائر"، حتى ترسل إليه المراسلات الخاصة بشكواهم[١].

وما يمكن الإشارة إليه أنه باستثناء عدم التوقيع على الدعوى الأولية، يمكن أن تغطي العيوب الشكلية المنصوص عليها في المادة ٧٣ من قانون الإجراءات الجبائية في الدعوى الموجهة إلى المحكمة الإدارية، وذلك عندما تكون قد تسببت في رفض الدعوى من قبل مدير الضرائب بالولاية[٢].

وبالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي، نجد أنه في حالة سهو المكلف بالضريبة عن توقيع الشكوى، يجب على الإدارة دعوته بموجب رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام إلى تصحيحها خلال أجل ٣٠ يوما.

أما إذا أغفلت إدارة الضرائب القيام بهذا الإجراء، فإنه يحق للمكلف بالضريبة ويمكنه تدارك هذا العيب في الطلب المقدم إلى المحكمة الإدارية[٣].

(١) د. حسين فريجة، مرجع سابق، ص٣٨.

(٢) المادة ٨٣-٤ من قانون الإجراءات الجبائية.

(3) Jean Lamarque, (Réclamation...), op cit, p 22.

المطلب الثاني

هدف وميعاد الشكوى

لكي تقبل الشكوى من المكلف بالضريبة، يجب أن يبين بوضوح الهدف منها، كما يجب أن يقدمها خلال أجل معين.

الفرع الأول

الهدف من الشكوى

لا تكون الشكوى مقبولة في منازعات الوعاء إلا إذا كانت موجهة ضد ضريبة محل تحصيل، أو تم دفعها تلقائيا من طرف المكلف إذا تعلق الأمر بضريبة تحصل دون سند تحصيل[1].

والطلب المقدم، لا يقبل كشكوى نزاعية، إلا إذا كان يهدف إلى تصحيح خطأ أو الاستفادة من حق[2].

أما الشكوى في مجال التحصيل فلا تكون مقبولة إلا إذا كان المكلف ينازع، إما في صحة سند إجراء المتابعات من حيث الشكل، أو الاعتراض على التحصيل القصري[3].

كل شكوى تحت طائلة عدم قبولها، يجب أن تتضمن طلبات (استنتاجات) المكلف بالضريبة، فهذا الشرط يتعلق بشكل الشكوى[4].

ولكن على المكلف بالضريبة، أن يحدد الهدف الحقيقي لطلبه (إعفاء أو تخفيض أو استرجاع)، وهو غير ملزم بتحديد مبلغ التخفيض بدقة، ولكن

(1) Jean Lamarque, (Réclamation...), op cit, p 08.

(٢) المادة ٧٠ من قانون الإجراءات الجبائية.

(٣) المادة ١٥٤ من قانون الإجراءات الجبائية.

(٤) المادة ٧٣-٠٤ فقرة ٠٣ من قانون الإجراءات الجبائية.

يجب عليه أن يحدد بشكل واضح ما إذا كان يطلب التخفيض أو الإعفاء أو استرجاع كل أو جزء من مبلغ الضريبة المعترض عليها، لأنه أمام القضاء لا يمكن تقديم طلبات جديدة خارج تلك الواردة في شكواه.

كما يمكن أن تتضمن الشكوى النزاعية طلبات (استنتاجات) ملحقة، مثل: طلب منح أجل للدفع(١).

الفرع الثاني
ميعاد الشكوى

نصت المادة ٧٢ من قانون الإجراءات الجبائية على اجل عام لتقديم الشكوى، وبجوار ذلك الأجل العام، هناك أجال خاصة لبعض الشكاوى.

أولا: الأجل العام للشكوى:

تقدم الشكوى حسب نص المادة ٧٢-٠١ من قانون الإجراءات الجبائية في أجل لا يتعدى ٣١ ديسمبر من السنة التي تلي إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى.

فالأجل العام هو سنة واحدة وذلك بعد السنة التي انطلق فيها الميعاد، بينما في فرنسا،فالأجل العام هو سنتين بدءً من حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى، سواء إدراج الجدول في التحصيل أو تبليغ سند الشروع في التحصيل أو تحقق الحدث المسبب للشكوى(٢).

(1) Jean Lamarque, (Réclamation...), op cit, p 09.

(2) Philippe Auge, op cit, p 229.

ثانيا: الأجل الخاص للشكوى:

على هامش الأجل العام لتقديم الشكوى المشار إليه في المادة ٧٢-٠١ من قانون الإجراءات الجبائية، نصت المادة ٧٢-٠٢ و٠٣ من ذات القانون على أجال خاصة لبعض الشكاوى المتعلقة بالضرائب المباشرة، فتقدم الشكاوى قبل ٣١ ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي:

١- استلم فيها المكلف بالضريبة إنذارات جديدة في حالة أو إثر وقوع أخطاء في الإرسال.

٢- تأكد فيها المكلف بالضريبة من وجود حصص جبائية فرضت عليه بغير أساس قانوني من جراء خطأ أو تكرار.

٣- تمت فيها الاقتطاعات من المصدر (وهنا الضريبة لا تحصل بواسطة جدول).

٤- تدفع الضريبة برسمها إن تعلق الأمر بالحالات الأخرى(١).

إن أجل الشكوى يعتبر من النظام العام، يمكن للقاضي أن يثيره من تلقاء نفسه في أي مرحلة كانت عليها الدعوى، ويتجلي ذلك من صياغة نص المادة ٧٢ من قانون الإجراءات الجبائية، وفي هذا السياق قضت المحكمة العليا في قرار صادر عنها بتاريخ ١٥/٠٦/١٩٨٥(٢) بأن إيداع شكوى بعد تاريخ ٣١ مارس (أصبحت حاليا ٣١ ديسمبر) من السنة التي تلي السنة التي أحيل فيها الجدول للتحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى يجعلها غير مقبولة.

---

(1) Pour aller plus loin voir: Jean Lamarque, (Réclamation...), op cit, p 30.

(٢) المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، في ١٥/٠٦/١٩٨٥، قرار رقم ٤٢٧٨٠، المجلة القضائية، العدد٠٤، لسنة ١٩٨٩، ص٢٣٨.

المطلب الثالث

سلطة البت في الشكوى

بعد انتهاء الجهات المختصة من التحقيق في الشكاوى، يحال الملف إلى مدير الضرائب بالولاية المختص إقليميا، ليصدر قراره النهائي في الشكوى، واختصاصه هذا يشمل منازعات الوعاء وكذا منازعات التحصيل[1].

توجه الشكوى حسب نص المادة ٧١ من قانون الإجراءات الجبائية وذلك حسب الحالة، إما إلى مدير الضرائب بالولاية، أو إلى رئيس مركز الضرائب التابع له مكان فرض الضريبة.

والمكلفون بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب، هم الذين لا يفوق رقم أعمالهم السنوي للسنة الماضية ثلاثمائة ألف دينار (٣٠٠,٠٠٠ د ج)، وذلك حسب ما جاءت به المادة ٣٧١ مكرر ٠٤ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

وبالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية في مادتيه ٧٦ و٧٧ فإن سلطة البت في هذه الشكاوى يعود إلى اختصاص، إما مدير الضرائب بالولاية، أو إلى الإدارة المركزية (مديرية الأبحاث والتحقيقات).

الفرع الأول

اختصاص مدير الضرائب بالولاية

يختص مدير الضرائب بالولاية بالبت في الشكاوى المتعلقة بالأعمال التي لا يتجاوز مبلغها الإجمالي للحقوق والعقوبات عشرة ملايين دينار (١٠,٠٠٠,٠٠٠

---

(١) في حالة تعلق منازعات التحصيل بطلب استرداد الأشياء المحجوزة طبقا لنص المادة ١٥٣ من قانون الإجراءات الجبائية، فإن البت في الطلب يكون لرئيس المصلحة.

د ج) في منازعات الوعاء، حسب ما جاء به نص المادة ٧٧-٠٢ من قانون الإجراءات الجبائية، وذلك في أجل ٠٦ أشهر(١) اعتبارا من تاريخ تقديمها، وهذا ما ورد نص في المادة ٧٦-٠٢ من قانون الإجراءات الجبائية.

كما نصت الفقرة ٠٣ من المادة ٧٦ من ذات القانون على: "يبت رئيس مركز الضرائب باسم مدير الضرائب بالولاية، وفي أجل(٦) أشهر المذكورة أعلاه في الشكاوى المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق والغرامات التابعة لاختصاص مركز الضرائب، مع مراعاة أحكام المادة ٧٧ من قانون الإجراءات الجبائية".

وهي تخص شكاوى المكلفين بالضريبة الذين لا يفوق رقم أعمالهم السنوي للسنة الماضية ٣٠٠,٠٠٠ د ج(٢).

وفي مجال منازعات التحصيل، فالمدة الممنوحة لمدير الضرائب بالولاية للفصل هي شهر واحد، نظرا للسرعة التي يتطلبها موضوع هذه الطلبات(٣).

ويمكن لمدير الضرائب بالولاية تفويض كل سلطة قراره أو جزء منها لقبول الشكاوى، إلى الأعوان الذين لهم رتبة مفتش رئيسي على الأقل، وتمارس صلاحية البت في الشكاوى عن طريق التفويض بالنسبة لتسوية القضايا المتعلقة بتخفيض ضريبي أقصاه مائة ألف دينار (٥٠٠,٠٠٠ د ج) عن كل حصة(٤).

---

(١) كان الأجل (٠٤) أشهر قبل التعديل الذي جاء به قانون المالية لسنة ٢٠٠٥ في المادة ٣٩ منه وبالتالي حذا المشرع الجزائري حذو المشرع الفرنسي الذي حدد الأجل ب(٦) أشهر.

(٢) المادة ٣٧١ مكرر٠٤ نصت على: "بغض النظر عن أحكام المواد ١٢٩ و٢١٢ و٣٥٨ و٣٥٩ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، يجب على المكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب الذين لا يفوق رقم أعمالهم السنوي للسنة الماضية ثلاثمائة ألف دينار (٣٠٠,٠٠٠ د ج) باكتتاب تصريحاتهم وبتسديد، كل ثلاثة أشهر، الحقوق والرسوم المستحقة خلال (١٠) أيام الأولى من الشهر الذي يلي الفصل".

(٣) أنظر المادة ١٥٤ من قانون الإجراءات الجبائية.

(٤) المادة ٧٨ من قانون الإجراءات الجبائية.

الفرع الثاني

اختصاص الإدارة المركزية

تختص الإدارة المركزية بالبت في مجموعتين من الشكاوى نصت عليهما المادة ٧٧ من قانون الإجراءات الجبائية.

أولاً: اختصاص الإدارة المركزية بالبت في الشكاوى المتعلقة بالتحقيقات (التدقيقات):

نصت على هذا الاختصاص المادة ٧٧-١ من قانون الإجراءات الجبائية والتي جاء فيها: "تبت الإدارة المركزية في الشكاوى موضوع النزاع والمتعلقة بالتحقيقات المنجزة من طرف الهيئة المكلفة بالمراقبة الجبائية على المستوى الوطني.

ويبلغ هذا القرار للمكلف بالضريبة عن طريق مدير الضرائب بالولاية المختص إقليميا في أجل ستة (٦) أشهر".

وحسب منشور المديرية العامة للضرائب(وزارة المالية)[(١)] فإن جميع القضايا النزاعية ذات الصلة بالتحقيقات (التدقيقات) المنجزة من طرف مصلحة الأبحاث والتحقيقات، تعود لاختصاص الإدارة المركزية مهما كانت المبالغ المتنازع فيها (المعترض عليها) وطريقة التسوية المتمسك بها من طرف الأعوان المحققين أثناء عملية التحقيق مثل رفض المحاسبة، فرض الضريبة التلقائي....

ثانياً: اختصاص الإدارة المركزية بالبت في الشكاوى المتعلقة بمبالغ تفوق ١٠,٠٠٠,٠٠٠ دج:

لقد نصت المادة ٧٧-٢ من قانون الإجراءات الجبائية على: "عندما تتعلق الشكاوى بالأعمال التي يتجاوز مبلغها الإجمالي للحقوق والعقوبات عشرة (١٠)

---

(١) المنشور رقم ١٩١ / وم / م ع ض /م ت ض/ ٢٠٠٠ بتاريخ ٢٤/ ٠٤ / ٢٠٠٠ المتعلق بالشكاوي النزاعية: صلاحيات الإدارة المركزية.

ملايين دينار (١٠,٠٠٠,٠٠٠ دج)، يتعين على مدير الضرائب بالولاية الأخذ برأي الإدارة المركزية (المديرية العامة للضرائب). وفي هذه الحالة يمدد الأجل المذكور أعلاه بشهرين (٢)".

فهذه المادة تلزم مدير الضرائب بالولاية بالأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية في جميع الشكاوى المقدمة في قضايا حيث المبلغ الإجمالي للحقوق والعقوبات يتجاوز ١٠,٠٠٠,٠٠٠ دج، بمعنى أنه لا يفصل في الشكاوى المتعلقة بالضرائب المباشرة إلا بالأخذ بالرأي المطابق.

والشكاوى النزاعية التي تختص بالبت فيها الإدارة المركزية في هذا المجال، هي الشكاوى التي تهدف إلى الاعتراض على(١):

١- الضرائب والتسويات المؤسسة بواسطة المصالح الضريبية حيث المبلغ الإجمالي للحقوق والعقوبات يتجاوز ١٠,٠٠٠,٠٠٠ دج في مجال الضرائب المباشرة.

٢- التصحيحات الضريبية التي تقوم بها المديريات الفرعية للرقابة الضريبية حيث المبلغ الإجمالي للحقوق والعقوبات يتجاوز ١٠,٠٠٠,٠٠٠ دج في مجال الضرائب المباشرة.

المطلب الرابع

التحقيق في الشكوى وإصدار القرار

بعد تسليط الضوء على الشكوى من حيث الشروط الشكلية الواجب توافرها، والبيانات التي يجب أن تتضمنها، والآجال التي يجب أن تقدم فيها، والهدف المتوخى منها، والجهات التي تقدم لها، والسلطة المختصة بالبت فيها، نحاول فيما

---

(١) المنشور رقم ١٩١/ وم /م ع ض/ م ت ض/٢٠٠١ بتاريخ ٢٠٠١/٠٤/٢٤ المتعلق بالشكاوي النزاعية (صلاحيات الإدارة المركزية).

يأتي توضيح كيفية التحقيق في الشكوى، وكيفية اتخاذ القرار من طرف مدير الضرائب بالولاية.

الفرع الأول
التحقيق في الشكوى

يقدم المكلف بالضريبة الشكوى إلى مديرية الضرائب التي يتبعها مكان فرض الضريبة حسب الحالة، إما إلى مدير الضرائب بالولاية، أو إلى رئيس مركز الضرائب (حسب المادة ٧١ من قانون الإجراءات الجبائية)، فهما المؤهلان عموما لاستقبال الشكاوى، وإرسال الوصل الخاص بها إلى المكلفين بالضريبة.

والتحقيق تحكمه قواعد تنظيمية(١)، تتعلق بإلزامية إخضاع الشكوى لتحقيق سابق على اتخاذ القرار، وتعيين الأعوان المكلفين بإجراء التحقيق، والطرق التي يسلكها التحقيق، ومستويات إجراء التحقيق.

أولا: إلزامية التحقيق:

يجب أن تخضع الشكاوى للتحقيق قبل اتخاذ القرار فيها، وإلزامية التحقيق ليست مؤكدة بوضوح في قانون الإجراءات الجبائية، حيث نصت المادة ٧٦-١ فقرة ٠١ منه على: "يتم النظر في الشكاوى من قبل المفتش..."، ونصت في فقرتها ٠٣ على: ويجوز البت فورا في الشكاوى التي يشوبها إسقاط يجعلها غير جديرة بالقبول نهائيا".

وهذه الإمكانية ممنوحة لمدير الضرائب بالولاية وحده.

كما نصت المادة ٧٩-٢ على: "يمكنه أيضا أن يخضع بصفة تلقائية النزاع

(1) Jean Lamarque, (Réclamation...), op cit, p 36.

لقرار المحكمة الإدارية شريطة إبلاغ المشتكي تبعا للإجراءات المنصوص عليها في المادة ٨٤-٢ أدناه".

من هذه النصوص تتضح محدودية التحقيق(١).

ثانيا: الأعوان المكلفين بالتحقيق:

كقاعدة عامة التحقيق في الشكاوى أنيط بالمفتش(٢) الذي أسس أو ضمن تصفية الضريبة موضوع التنازع(٣).

والمفتش المكلف بالتحقيق هو المفتش الرئيسي(٤)، وأحيانا يمكنه أن يسند مهام التحقيق إلى الأعوان الموجودين تحت سلطته، والذين لهم على الأقل رتبة مراقب والذين يتمتعون إزاء المكلف بالضريبة بنفس السلطات التي يتمتع بها المفتشون وهذا حسب ما جاءت به المادة ٣١٧- ١ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ولما تستهدف الشكوى إرجاع حقوق نقدية أو اقتطاعات من المصدر مدفوعة دون وجه حق من قبل المكلف بالضريبة، يجري التحقيق من طرف المفتش المرسل إليه التصريحات وكشوف الدفع المتعلقة بهذه الحقوق.

وفيما يخص الشكاوى المنصوص عليها بالمادتين ١٥٣ و١٥٤ من قانون الإجراءات الجبائية والمتعلقة بصحة إجراء المتابعات وإجراءات التحصيل القصري، التحقيق فيها يكون من قبل القابض الذي باشر العملية محل التنازع.

---

(١) مصطلح تحقيق يشوبه الغموض، حيث الشكوى يحقق فيها من طرف العون الذي أسس الضريبة محل النزاع، ولا يحضر الشاكي التحقيق.

(٢) انظر المادة ٧٦-١ من قانون الإجراءات الجبائية.

(٣) د. حسين فريجة، مرجع سابق، ص ٤١.

(٤) التعليمة رقم ٢١٩ /وم / م ع ض/ م م، بتاريخ ١٩٩٦/٠٤/٠٩ والمتعلقة بطرق التحقيق في الشكاوي التابعة لاختصاص المنازعات.

. إن التحقيق في الشكوى شخصي في جميع الحالات، والمكلف به يجب أن يوضح على ورقة التحقيق في الخانة المخصصة لذلك الإجراء اسمه ورتبته.

ولضمان التحقيق في الشكاوى التي تظهر صفة استثنائية، وخاصة تلك التي تمس نزاهة الأعوان الذين ساهموا في تأسيس الضرائب محل التنازع، يمكن مدير الضرائب بالولاية أن يعين من خارج الهيئة المعنية عونا تسند إليه مهمة التحقيق بدلا من المفتش الرئيسي، وهذا العون لا يتعدى تدخله سوى فحص الجانب التقني للنزاع، ويقدم رأيه حول أساس الاعتراضات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، وعلى صحة الضرائب المتنازع فيها ويقترح إما الإبقاء وإما التخفيض[1].

ولما يقترح العون المكلف تعديل أسس فرض الضريبة،الشكوى ترسل إلى رئيس المفتشية والذي يقدم رأيه.

ثالثا: تلقي الرأي:

يتم التحقيق في الشكوى بعدة طرق، فيمكن أن يكون عن طريق الاطلاع[2] أو استدعاء المكلف بالضريبة أو باستشارة هيئات خارج إدارة الضرائب،حيث يمكن للمفتش أن يلجا إلى رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء رأيه في الشكوى[3]، وهذا ما نصت عليه المادة ٧٦-٢ من قانون الإجراءات الجبائية حيث جاء فيها: "يرفع ملخص الشكوى إلى رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء الرأي، وفي حالة ما إذا لم يصله هذا الرأي في أجل خمسة عسر (١٥) يوما،يقوم المفتش بتحرير اقتراحاته".

---

(١) المرجع نفسه.

(٢) أنظر المواد من ٤٥- ٥٨ من قانون الإجراءات الجبائية.

(٣) في فرنسا يكون طلب رأي رئيس البلدية فيما يخص الضرائب المحلية، أنظر:
Jean Lamarque, (Réclamation...), op cit, p 34.

رابعا: فحص الشكوى:

كل تحقيق يجب أن يسبق بمعرفة العناصر المعروضة من طرف الشاكي، حيث يجب حصر جميع نقاط النزاع، فإذا وقع إغفال في الإجابة على أية نقطة يكون التحقيق ناقصا، ويجب أن يشمل التحقيق في جميع الحالات شكل ومحتوى الشكوى.

١- من ناحية الشكل:

هناك فرضيتان يمكن أن تكونا محل نظر[١]:

١-١- إذا كانت الشكوى صحيحة يكتفي بالإشارة في الإطار الخاص من ورقة التحقيق إلى الوصف طلب مقبول .

١-٢- إذا كانت الشكوى تتضمن سبباً أو أكثر لعدم قبولها هذه تذكر بدقة ومهما كان السبب، وهذه الشكاوى غير المقبولة شكلا يجب أن تفحص من حيث المحتوى، ومدير الضرائب بالولاية هو المؤهل للحكم على ما إذا كانت الشكوى غير مقبولة، والأكثر من ذلك يمكنه تطبيق إجراء التخفيض المباشر للشكاوى[٢] المعترف بتأسيسها، ولكنها غير صحيحة من حيث الشكل.

٢- من ناحية المحتوى:

تعتمد نتيجة قرار عادل ونهائي على العناية المقدمة أثناء فحص الشكوى، فمهمة المفتش هي إثبات صحة الضريبة محل التنازع أو العكس إعادة النظر فيها كليا أو جزئيا، وإعطاء الحق للحجج الموضحة في الشكوى.

والتحقيق في الشكوى يتطلب دراسة وكشف وتفسير الوقائع، وفحص ما إذا كانت ألفاظ وفحوى القانون قد طبقت تطبيقا صحيحا.

---

(١) انظر التعليمة رقم ٢١٩/وم /م ع ض/م م/بتاريخ ١٩٩٦/٠٤/٠٩.
(٢) المادة ٩٥ -١ من قانون الإجراءات الجبائية.

. ففي الشكوى المقبولة شكلا والمؤسسة بوضوح، يصوغ المفتش رأيا مختصرا ويحدد التخفيضات المقترحة.

ولما يثير الشاكي مسألة مبدئية، يجب على المفتش أن يقوم بالإثبات الدقيق لمبرراته ويذكر الإجراءات القانونية التنظيمية أو القضائية التي بنا عليها رأيه بالقبول أو بالرفض.

وإذا كان سبب الشكوى لا يقوم إلا على أفعال، يجب إثباتها وللحاجة يستدعى الشاكي للحصول منه على جميع التوضيحات الضرورية المتعلقة بالموضوع.

ويصدر المفتش رأيه وفقا لمخطط عام يتكون من ثلاثة أجزاء أساسية[١] هي:

٢-١- ملخص القضية:

يتبع الملخص الترتيب الزمني، ويحدد الشروط التي تم فيها تأسيس الضريبة، ثم توضيح مبررات الشكوى.

وإذا كانت الشكوى تطرح العديد من المسائل، فكل مسألة تتطلب ملخصا خاصا، حيث يسهل متابعة تحليل كل نقطة من نقاط الخلاف مباشرة.

٢-٢-المناقشة:

أ - من ناحية الشكل:

يجب على المفتش أن يعلن عن عيوب الشكل وينطلق مباشرة في فحص المحتوى.

(١) التعليمة رقم ٢١٩ / وم / م ع ض/ م م، بتاريخ ١٩٩٦/٠٤/٠٩ والمتعلقة بطرق التحقيق في الشكاوى التابعة لاختصاص المنازعات.

ب- من ناحية المحتوى:

صياغة الرأي يمكن أن يتبع المخطط الآتي:

- النصوص المطبقة:

نصوص قانونية، تفسيرات الاجتهاد القضائي، فكل قرار يجب أن يبني إن أمكن على نص قانوني أو إجراء تنظيمي أو اجتهاد قضائي.

- نتائج التحقيق:

يركز على الأفعال المهمة وتعرض بترتيب منطقي وبطريقة واضحة ودقيقة،وإذا استعمل المفتش معلومات ذات أهمية في تصريحات أو محاسبة بعض المكلفين بالضريبة، فيجب عليه أن يلتزم بقواعد السر المهني بأن لا يذكر أي اسم أو إشارة تسمح بتحديد هوية المكلف بالضريبة.

٢-٣ - الاستنتاجات:

نقد دفوع الكلف بالضريبة، ويجب تبيان بأن المبادئ المطبقة في الأفعال المعروضة بموضوعية هي مرتبطة بنصوص تشريعية أو تنظيمية، ويجب أن يكون الاستنتاج مقنعا، وذلك باستعمال ألفاظ بسيطة وصياغة واضحة سهلة الفهم،والاستدلال بعقل يتسم بالموضوعية.

خامسا: مستويات إجراء التحقيق:

بالرجوع إلى المواد ٧٦-٢ ، ٧٦-٣ ، ٧٧ من قانون الإجراءات الجبائية يتضح أن هناك شكاوى يتم البت فيها على المستوى المحلي (مديرية الضرائب بالولاية)، وبالتالي يجري التحقيق فيها على المستوى المحلي، وهناك شكاوى يتم البت فيها على المستوى المركزي (المديرية العامة للضرائب)، ويجري التحقيق فيها على المستوى المحلي وعلى المستوى المركزي.

١- الشكاوى التي يبت فيها على المستوى المحلي :

. يبت مدير الضرائب بالولاية أو رئيس مركز الضرائب بالولاية باسم مدير الضرائب بالولاية وذلك حسب الحالة في الشكاوى في أجل (٦) أشهر اعتبارا من تاريخ تقديمها، باستثناء تلك المتعلقة بالتحقيقات المنجزة من طرف الهيئة المكلفة بالمراقبة الجبائية على المستوى الوطني، أو تلك المتعلقة بالأعمال التي يتجاوز مبلغها الإجمالي للحقوق والعقوبات عشرة ملايين دينار (١٠,٠٠٠,٠٠٠ دج) ويمر التحقيق بالمراحل الآتية:

١-١- وصول الشكوى :

بمجرد تسلم الشكوى من طرف مديرية الضرائب بالولاية، يسلم وصل للمكلف بالضريبة[١]، وتسجل في سجل خاص لا يضم سوى قضايا المنازعات.

وبعد ذلك يرسل مدير الضرائب بالولاية الشكوى إلى المدير الفرعي للمنازعات والرقابة الجبائية، والذي يرسلها بدوره إلى رئيس مكتب المنازعات الجبائية.

هذا الأخير يسلمها لأحد أعوانه من أجل تحديد طلبات المكلف بالضريبة وتحديد نوع الضريبة المتنازع فيها، ويقوم بتسجيل كل المعلومات المتعلقة بشكوى المكلف بالضريبة على ورقة التحقيق، تسجل في سجل الشكاوى الخاص بالمنازعات، ثم ترسل الشكوى مرفقة بورقة التحقيق إلى رئيس المفتشية الذي يتبعه مكان فرض الضريبة للتحقيق فيها.

ويسهر مدير الضرائب بالولاية على أن تلقى الشكوى على مستوى المفتشية تحقيقا مطابقا للقانون وللتنظيم الساري المفعول وذلك في الآجال المحددة[٢].

---

(١) المادة ٧١ فقرة٢٠ من قانون الإجراءات الجبائية.

(٢) المنشور رقم ١٩١ / وم /م ع ض/م ت م/٢٠٠٠ بتاريخ ٢٠٠٠/٠٤/٢٤ المتعلق بالشكاوى النزاعية: صلاحيات الإدارة المركزية.

١-٢- التحقيق في الشكوى على مستوى المفتشية:

بوصول الشكوى النزاعية إلى مفتشية الضرائب، يقوم رئيس المفتشية بتسجيلها في سجل خاص، ثم يقوم بتوزيع الشكاوى على مختلف مصالح المفتشية وهذا من أجل إجراء التحقيق الذي يكون تحت مسؤولية رئيس المصلحة الذي يسير الملف الضريبي للمكلف بالضريبة.

ويجب أن يضع العون المكلف بالتحقيق اسمه ورتبته على ورقة التحقيق التي يجب أن تتضمن توقيع رئيس المصلحة وتوقيع رئيس المفتشية.

ويقوم المفتش بالتحقيق في الشكوى، حيث يمكنه أن يلجأ إلى رئيس المجلس الشعبي البلدي، لإبداء رأيه في موضوع الشكوى، خلال أجل لا يتعدى ١٥ يوما[١].

وبإمكانه أن يستدعي صاحب الشكوى للحصول منه على كامل التوضيحات الضرورية لإيجاد حل للمنازعة المطروحة[٢].

كما يمكنه إجراء تحقيقات في عين المكان، وله أيضا حق الاطلاع لدى الإدارات العمومية والمؤسسات والجماعات المحلية على الوثائق التي يرى أنها قد تساعده في تحقيقه.

ويقوم بعد ذلك بتقديم اقتراحاته التي يراها مناسبة لحل النزاع مع ذكر الأدلة والأسانيد التي اعتمد عليها، ويقوم رئيس المفتشية بالتوقيع على التقرير المحرر، ثم يرسل الملف إلى مدير الضرائب بالولاية لاتخاذ القرار المناسب[٣].

---

(١) المادة ٧٦-١ فقرة ٠٢ من قانون الإجراءات الجبائية.

(٢) عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، ٢٠٠٥، ص ٢٠.

(٣) د. حسين فريجة، مرجع سابق، ص ٤٢.

٢- الشكاوى التي يبت فيها على المستوى المركزي :

· تبت الإدارة المركزية في الشكاوى النزاعية المتعلقة بالتحقيقات المنجزة من طرف الهيئة المكلفة بالمراقبة الجبائية على المستوى الوطني، كما تبت أيضا في الشكاوى النزاعية المتعلقة بالأعمال التي يتجاوز مبلغها الإجمالي للحقوق، والعقوبات عشرة ملايين دينار (١٠,٠٠٠,٠٠٠ دج)، وفي كلتا الحالتين على المستوى المحلي وعلى المستوى المركزي.

٢-١- التحقيق في الشكاوى المتعلقة بالتحقيقات :

يتم التحقيق في الشكاوى النزاعية على المستوى المحلي في أجل أربعة أشهر، ثم على المستوى المركزي في أجل شهرين(١).

ويبلغ القرار إلى المكلف بالضريبة، عن طريق مدير الضرائب بالولاية المختص إقليميا في أجل ستة (٦) أشهر(٢).

أ - على المستوى المحلي :

وبوصل الشكوى إلى مديرية الضرائب بالولاية، تسجل على مستوى كتابة المديرية في السجل الخاص بالشكاوى النزاعية، يقوم مدير الضرائب بالولاية بالإطلاع على الشكوى، ثم يرسلها إلى رئيس المفتشية المعني.

عند وصول الشكوى إلى المفتشية،يقوم رئيس المفتشية بتسجيلها في سجل خاص، ويقوم رئيس المفتشية بتوزيع الشكاوى على مختلف مصالح المفتشية، وهذا لإجراء عملية التحقيق.

---

(١) عبد العزيز أمقران، عن الشكوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، مقال، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، المنازعات الضريبية، ٢٠٠٣، ص ١٠. والمنشور رقم ١٩١/وم/ م ع ض/م ت ض/ ٢٠٠٠ بتاريخ ٢٠٠٠/٠٤/٢٤.

(٢) المادة ٧٧-١ فقرة ٠٢ من قانون الإجراءات الجبائية.

يقوم المفتش الذي يسير الملف الضريبي للمكلف، بالتحقيق في الشكوى من حيث الشكل ومن حيث المحتوى، ويقدم رأيه المسبب، ثم يرسل الملف إلى مديرية الضرائب بالولاية، حيث يرسل إلى مصلحة الأبحاث والتحقيقات.

على مستوى مصلحة الأبحاث والتحقيقات، يتم فحص الشكوى وتقديم رأي مسبب، وذلك بالإعلان بوضوح عن الإبقاء أو التخلي جزئيا أو كليا عن التعديلات، ثم إرسال الملف إلى مديرية الضرائب بالولاية.

ب- على المستوى المركزي:

مدير الضرائب بالولاية بعد أن يتأكد من أن الملف يضم كل الوثائق اللازمة، ويتأكد أيضا من أن الآراء المسببة للمتدخلين في التحقيق مدونة في ملف النزاع، مع توضيح موقفه من القضية، يرسل الملف إلى المديرية العامة للضرائب ممثلة في مديرية المنازعات التي تحيل الملف بدورها إلى مديرية الأبحاث والتحقيقات،التي تعيده إلى مديرية المنازعات مصحوبا برأيها(١).

تتولى مديرية المنازعات دراسة الملف على ضوء مختلف الآراء الصادرة حوله، وتصدر بدورها رأيا ملزما لمديرية الضرائب بالولاية المختصة إقليميا عند اتخاذها للقرار الواجب تبليغه للمكلف بالضريبة(٢).

٢-٢- التحقيق في الشكاوى المتعلقة بمبالغ تفوق ١٠,٠٠٠,٠٠٠ دج:

يتم البت في هذه الشكاوى حسب المادة ٧٦-٢ من قانون الإجراءات الجبائية في أجل(٨) أشهر.

ويجب التمييز هنا بين التحقيق في الشكاوى المتعلقة بالتسويات الضريبية

---

(١) المنشور رقم ١٩١/وم/ م ع ض/ م ت ض/ بتاريخ ٢٠٠٠/٠٤/٢٤.
(٢) عبد العزيز أمقران، مقال، مرجع سابق، ص١٠.

الصادرة عن المفتشية، والتحقيق في الشكاوى المتعلقة بالتصحيحات الضريبية الصادرة عن المديريات الفرعية للرقابة الضريبية .

أ - التحقيق في الشكاوى المتعلقة بالتسويات الضريبية الصادرة عن المفتشية:

يتم التحقيق فيها على المستوى المحلي، وعلى المستوى المركزي.

أ - ١- على المستوى المحلي:

بوصول الشكوى إلى مديرية الضرائب بالولاية، تسجل في السجل الخاص، ثم ترسل

إلى رئيس المفتشية المعني، حيث يقوم المفتش الذي يسير الملف الضريبي للمكلف الضريبة بالتحقيق في الشكوى،ويقدم رأيه المسبب، ثم يرسل الملف إلى مديرية الضرائب بالولاية.

أ-٢- على المستوى المركزي:

يوضح مدير الضرائب بالولاية موقفه من القضية، ويرسل الملف النزاعي إلى المديرية العامة للضرائب ممثلة في مديرية المنازعات، حيث تسجل الشكوى، ويتم التحقيق فيها مع تقديم الرأي المسبب ثم يرجع الملف إلى مديرية الضرائب بالولاية[١] .

ويلتزم مدير الضرائب بالولاية برأي الإدارة المركزية، عند اتخاذه القرار الواجب التبليغ إلى المكلف بالضريبة[٢] .

---

(١) انظر المنشور رقم ١٩١ / وم/م ع ض/م ت ض/ ٢٠٠٠ بتاريخ ٢٠٠٠/٠٤/٢٤.

(٢) عبد العزيز أ مقران،مقال، مرجع سابق، ص١١، وانظر المادة ٧٦-٢ من قانون الإجراءات الجبائية.

ب- التحقيق في الشكاوى المتعلقة بالتصحيحات الضريبية الصادرة عن المديريات الفرعية للرقابة الجبائية:

يحقق فيها أيضا على المستوى المحلي وعلى المستوى المركزي.

ب-١- على المستوى المحلي:

بتسلم مديرية الضرائب بالولاية الشكوى النزاعية، تسجل في السجل الخاص، وترسل إلى رئيس المفتشية المعني، فيتولى المفتش المسير للملف الضريبي للمكلف بالضريبة التحقيق في الشكوى، ويقدم رأيا مسببا، ويعيد الملف إلى مديرية الضرائب بالولاية.

يرسل مدير الضرائب بالولاية الملف إلى المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية، والتي تقوم بفحص الشكوى وتقديم الرأي المسبب، وترجع الملف إلى مديرية الضرائب بالولاية[1].

ب-٢- على المستوى المركزي:

يقوم مدير الضرائب بالولاية بتوضيح رأيه من القضية، ويرسل الملف إلى المديرية العامة للضرائب ممثلة في مديرية المنازعات، حيث تسجل الشكوى، ويتم تقديم الرأي المسبب فيها، ويعاد الملف إلى مديرية الضرائب بالولاية[2].

ويتخذ مدير الضرائب بالولاية القرار الواجب تبليغه إلى المكلف بالضريبة، وذلك بعد الأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية.

---

(١) انظر المنشور رقم ١٩١ /وم/ م ع ض/م ت ض/ ٢٠٠٠ بتاريخ ٢٠٠٠/٠٤/٢٤.

(٢) انظر المنشور رقم ١٩١ /وم/م ع ض/م ت ض/٢٠٠٠ بتاريخ ٢٠٠٠/٠٤/٢٤.

الفرع الثاني

إصدار القرار

في هذا المجال يجب التمييز بين الشكاوى التي يتم البت فيها على المستوى المحلي، والتي يكون لمدير الضرائب بالولاية سلطة اتخاذ القرار فيها، والشكاوى التي يتم البت فيها على المستوى المركزي والتي يتخذ فيها القرار بناء على الرأي المطابق.

وسنحاول تسليط الضوء على القرار المتخذ، من حيث السلطة المختصة بإصداره، سلطة الإدارة في اتخاذه، شكله، محتواه، آثاره.

أولا: السلطة المختصة بإصدار القرار:

نصت المادة ٧٩-١ من قانون الإجراءات الجبائية على: "ينفرد مدير الضرائب بالولاية باختصاص النطق بالرفض أو القبول الجزئي للشكاوى.

غير أنه إذا تعلق الرفض، أو القبول الجزئي بأعمال يتجاوز فيها المبلغ الإجمالي للحقوق والعقوبات عشرة ملايين دينارا (١٠,٠٠٠,٠٠٠ دج)، يستوجب عندئذ، الأخذ برأي الإدارة المركزية المطابق".

يتضح من هذا النص أنه يعود لمدير الضرائب بالولاية وحده، سلطة اتخاذ القرار، غير أنه إذا تعلق بالشكاوى التي يتم البت فيها على المستوى المركزي، فإنه يتخذ القرار بناء على رأي الإدارة المركزية المطابق.

فعند وصول الشكوى النزاعية إلى مديرية الضرائب بالولاية، توجه إلى مكتب المنازعات الضريبية، حيث يقوم رئيس مكتب المنازعات الضريبية بالمصادقة على تقرير رئيس المفتشية، ويقدمها إلى المدير الفرعي للمنازعات الضريبية، للتوقيع عليها، ثم ترسل إلى مدير الضرائب بالولاية، الذي يتخذ القرار النهائي.

ثانيا: سلطة الإدارة في اتخاذ القرار:

تمتلك الإدارة سلطة واسعة على اتخاذ القرار في الشكوى، ويتجلى ذلك من خلال:

١- عدم إجبارية البت:

بالرجوع إلى المادة ٧٦-٢ من قانون الإجراءات الجبائية التي نصت على: يبت مدير الضرائب بالولاية في الشكاوى في أجل ستة (٦) أشهر، اعتبارا من تاريخ تقديمها .

فالإدارة ليست ملزمة بالبت في الشكوى ولا بالبت في أجل معين، حيث يمكن أن تمتنع أو ترفض البت، ولا يوجد إجراء تشريعي أو تنظيمي يعتبر سكوت الإدارة لأكثر من ستة (٦) أشهر اعتراف بالتأسيس الصحيح للشكوى.

وإذا لم يبت مدير الضرائب بالولاية في الشكوى في أجل ستة أشهر، فهدفه الوحيد هو فوات الأوان، أي فوات أجل الطعن القضائي، لكن هذا الوضع لا يعيب إجراءات فرض الضريبة وليس له أثر على قرار الرفض المتخذ من طرف مدير الضرائب بالولاية بعد انقضاء أجل ستة أشهر.

٢- رفع الشكوى مباشرة إلى المحكمة الإدارية:

نصت المادة ٧٩-٢ من قانون الإجراءات الجبائية على: "يمكنه أيضا أن يخضع بصفة تلقائية النزاع لقرار المحكمة الإدارية شريطة إبلاغ المشتكي تبعا للإجراء المنصوص عليه في المادة ٨٤-٢ أدناه".

وبفتح إمكانية إخضاع الشكاوى مباشرة لقرار المحكمة الإدارية، كان هدف المشرع هو تسريع الإجراءات في حالة ما إذا كان القرار الصادر عن المدير لا يحسم النزاع[1] .

(1) Jean Lamarque, (Réclamation...), op cit, p 35.

ويلجأ لهذا الإجراء عند فحص الشكوى من قبل الأعوان المؤهلين، وتوحي لهم بأن المكلف بالضريبة يريد رفع النزاع إلى المحكمة الإدارية[1].

فيجب على مدير الضرائب بالولاية أن يعلم بأن رفع الشكاوى بصفة تلقائية إلى المحكمة ليس إجباريا، وعليه تجنب الإنتقال غير اللازم للمحاكم.

ثالثا: شكل القرار:

يجب أن يكون القرار المتخذ له مبرراته، بمعنى أن توضح فيه الأسباب التي بني على أساسها الرفض الكلي أو الجزئي بصورة مختصرة[2]، ويجب أن تكون دقيقة ومحددة، واستخدام مصطلحات سهلة ومفهومة لدى المكلف بالضريبة.

والتسبيب يسمح للمكلف بالضريبة معرفة ومناقشة أسباب الرفض للشكاوى أمام لجان الطعن الإدارية أو أمام المحكمة الإدارية.

رابعا: محتوى القرار:

يعتبر مدير الضرائب بالولاية هو المؤهل قانونا لاتخاذ القرار، هذا القرار يمكن أن يتضمن رفض أو قبول طلبات الشاكي، كما يمكن أن يتضمن حق المقاصات، أو حق استبدال الأساس القانوني، أو عرض النزاع على المحكمة المختصة.

١- الرفض أو القبول:

يتخذ القرار من طرف مدير الضرائب بالولاية مهما كان اتجاهه، سواء كان الرفض أو القبول[3].

---

(1) Ibid, p 35.

(٢) المادة ٧٩-٣ من قانون الإجراءات الجبائية.

(٣) المادة ٧٩-١ من قانون الإجراءات الجبائية.

١-١- حالة القبول :

يمكن لمدير الضرائب بالولاية أن يتخذ قرار القبول الكلي، أي الإعفاء أو التخفيض الكلي للضريبة محل النزاع.

ويمكنه أيضا أن يقبل الشكوى جزئيا، أي الشاكي لا يحصل إلا على تخفيض جزئي للضريبة[١].

ولما يتخذ مدير الضرائب بالولاية قرارا بالتخفيض الكلي أو الجزئي، فإنه يأمر بالتخفيض، ويحرر قرارا يوجه إلى قابض الضرائب المختص حتى يتمكن هذا الأخير من عدم التحصيل أو إعادة مبلغ التخفيضات إذا كان المبلغ قد حصل فعلا من المكلف بالضريبة[٢].

١-٢- حالة الرفض :

لمدير الضرائب بالولاية سلطة رفض الشكوى، وقرار الرفض الجزئي أو الكلي يجب أن يكون مسببا ولو بصورة موجزة[٣]، لكي يتمكن المكلف بالضريبة من تقديم دفوعه، إذا أراد أن يعرض النزاع على لجان الطعن الإدارية المختصة، أو يرفع دعواه أمام المحكمة الإدارية.

وقرار الرفض الجزئي يمكن أن يؤسس على الأقل في جزء منه على الحق في المقاصة، أو حق استبدال الأساس القانوني.

٢- حق المقاصة :

يمكن لمدير الضرائب بالولاية أن يستعمل حق المقاصة، وذلك طبقا للمادة ٩٦-١ من قانون الإجراءات الجبائية التي نصت على: "عندما يطلب مكلف

---

(١) د. حسين فريجة، مرجع سابق، ص ٤٤.
(٢) المرجع نفسه، ص ٤٥.
(٣) المادة ٧٩-٣ من قانون الإجراءات الجبائية.

بالضريبة الإعفاء من ضريبة ما،أو التخفيض منها، يجوز للإدارة في أي وقت من سير الإجراءات، وبصرف النظر عن الأجل العام للتقادم في مجال الضرائب المباشرة، المحدد في المادة ١٠٦ أدناه، أن تعارض[١] جميع المقاصات بين التخفيضات المعترف بثبوتها والمنقوصات أو الإعفاءات بجميع أنواعها التي تمت معاينتها أثناء التحقيق في تأسيس وعاء الضريبة المعترض عليها أو في حسابها".

فالمقاصة تستعمل بحكم القانون دون إلزام المدير بالتبليغ المسبق للتصحيحات المتعلقة بالنقائص أو الإعفاءات المسجلة في الوعاء أو في حساب الضريبة أثناء التحقيق.

فقرار مدير الضرائب بالولاية يجب أن يبين فقط بطريقة كافية أسباب وعناصر الحساب التي استعملها في ممارسة الحق في المقاصة.

وتطبيق المقاصة يتم في كل وقت من الإجراء سواء الشكوى أمام المدير أو أمام لجان الطعن أو أمام القضاء المختص[٢].

٢- حق استبدال الأساس القانوني:

هناك عدة حالات يمكن تمييزها، فيما يخص سلطة استبدال الأساس القانوني للضريبة، منها:

– لما تكون الضريبة محل التنازع ضريبة أولية والتي أسست حسب تصريحات المكلف بالضريبة، هنا يحق للإدارة رفض الشكوى، وتستبدل الأساس الأولي الذي أستعمل في تصفية الضريبة بأساس قانوني جديد دون تبليغ التصحيحات إلى المكلف بالضريبة[٣].

---

(١) تعارض : تواجه: توازن بين التخفيضات والمنقوصات وكلمة تعارض لا تؤدي المعنى المطلوب، وبالفرنسية تعني: opposer.

(2) Jean Lamarque, (Réclamation...), op cit, p 36.

(٣) المادة ١٠٧ من قانون الإجراءات الجبائية.

- إذا كانت الضريبة محل التنازع ناتجة عن إجراء معاودة، فيمكن للإدارة أن ترفض الشكوى، وتبرر الإبقاء على الضريبة بإعطاء أساس قانوني جديد مختلف عن ذلك المبين في تبليغ التصحيحات[1].

٤- عرض النزاع مباشرة على المحكمة:

نصت المادة ٧٩-٢ من قانون الإجراءات الجبائية على: "يمكنه أيضا أن يخضع بصفة تلقائية النزاع لقرار المحكمة الإدارية شريطة إبلاغ المشتكي تبعا للإجراء المنصوص عليه في المادة ٨٤-٢ أدناه".

وفي هذه الحالة تبت المحكمة الإدارية في الشكوى الأصلية دون أن تطلب من المكلف بالضريبة بأن يقوم بتقديم شكواه على ورق مدموغ[2].

خامسا: آثار القرار:

آثاره بالنسبة للشاكي وآثاره بالنسبة للغير.

١- الآثار بالنسبة للشاكي:

هنا يجب التمييز بين قرار الرفض وقرار القبول.

١-١- قرار الرفض:

إن أثر قرار مدير الضرائب بالولاية برفض الشكوى، هو فتح الطريق لطرق الطعن أمام لجان الطعن الإدارية أو أمام المحكمة الإدارية، سواء كان قرار المدير بالرفض الجزئي أو بالرفض الكلي.

وقرار الإدارة بالرفض لا يتميز بالطابع النهائي بالنسبة للمكلف بالضريبة، فلا

---

(١) المادة ١٠٦ من قانون الإجراءات الجبائية.

(٢) المادة ٧٩-٢ فقرة ٠٢ من قانون الإجراءات الجبائية.

يمنعه ذلك من تقديم شكوى أخرى مادام الأجل لم ينته، فيمكنه تقديم شكوى بخصوص الضريبة نفسها للسنة ذاتها.

ومن ثم فليس للمتظلم أن يتخذ من تكرار التظلمات وسيلة لإطالة ميعاد رفع الدعوى، على أن هذا لا يمنع جهة الإدارة أن تفحص ما يقدم من التظلمات التالية، وأن تجيب على طلبات المتظلم إذا كان لها وجه(١).

أما بالنسبة للإدارة فإنها لما ترفض الشكوى تحتفظ لنفسها بالحق في النطق بالتخفيض المباشر طبقا لنص المادة ٩٥-١ من قانون الإجراءات الجبائية، وهذا التخفيض يمكن أن يحدث في أي وقت من أوقات الإجراءات.

١-٢- قرار القبول:

إن قرار الإدارة بالقبول الكلي أو الجزئي لا يتخذ الطابع النهائي ولا يخلق ذلك حقا مكتسبا للمكلف بالضريبة، فالإدارة بعد النطق بالتخفيض بسبب عدم صحة الإجراءات تأسس ضريبة جديدة تبعا لإجراءات صحيحة، إذا ما كانت في أجل المراجعة (المعاودة) La reprise(٢)، وهو الأجل الذي خلاله تمارس إدارة الضرائب سلطتها في إجراء التصحيحات الضريبية، وبانتهاء هذا الأجل يسقط حقها(٣).

٢- الآثار بالنسبة للغير:

من المفروض أن القرار المتخذ من طرف الإدارة الضريبية على شكوى المكلف

---

(١) د. أحمد سلامة بدر،إجراءات التقاضي أمام محاكم مجلس الدولة، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٣، ص٢٩٠.

(٢) المادة ١٠٦ و١٠٧ من قانون الإجراءات الجبائية.

(3) Les limites au pouvoir de redressement de l'administration fiscale, article, site Internet: http://coursdedroit.free.fr/droit/public/pubfram.htm, le 18/05/2005 à 07h48mn.

بالضريبة ليس له أثر على الغير، فالغير لا يمكنه النجاح في الحصول على الإعفاء أو التخفيض حتى ولو استعمل مبدأ العدالة أمام الضريبة(١).

سادسا: تبليغ قرار المدير:

يبلغ القرار بواسطة مدير الضرائب للولاية أو العون المفوض المؤهل للبت، والسؤال الذي يطرح هو إلى من يبلغ القرار؟ وما هي طرق تبليغه؟.

١- الأشخاص الذين يجب أن يبلغ لهم القرار:

نصت المادة ٩٩-٢ من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: "يصح التبليغ الموجه إلى الموطن الحقيقي للطرف، حتى لو كان هذا الأخير قد اتخذ وكيلا له واختار موطنا له عنده، وإذا كان المكلف بالضريبة خارج الجزائر، يوجه التبليغ إلى الموطن المختار في الجزائر من طرف المعني، مع مراعاة جميع الإجراءات الخاصة الأخرى".

فتبليغ قرارات مدير الضرائب بالولاية يكون إلى المكلف بالضريبة شخصيا، أو إلى وكيله(٢) بالعنوان المذكور في الشكوى(٣).

ويجب أن تقيد أسباب قرارات الرفض الكلي أو الجزئي في وثيقة التبليغ التي توجه إلى المكلف بالضريبة(٤).

---

(1) Jean Lamarque, (Réclamation...), op cit, p. 3.

(٢) في فرنسا التبليغ يتم في الموطن الحقيقي للمكلف بالضريبة، حتى ولو كان له وكيل، انظر: Jean Lamarque, (Réclamation...), op cit, p 40.

(3) Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Instruction sur les Procédures contentieuses, 1995, p 9.

(٤) المادة ٩٩-٣ من قانون الإجراءات الجبائية.

٢-طرق تبليغ القرار:

. نصت المادة ٩٩-١ من قانون الإجراءات الجبائية على: باستثناء الاستدعاءات إلى جلسة المحكمة الإدارية، توجه جميع الإشعارات والتبليغات المتعلقة بالشكاوى والتخفيضات

في مجال الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، إلى المكلفين بالضريبة ضمن الشروط المحددة في المادة ٢٩٢ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

وحسب المادة ٢٩٢-١ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فإن كل رأي أو معلومة يتبادلها أعوان الإدارة مع المكلفين بالضريبة أو يوجهونها لهم، بخصوص الضرائب المباشرة يجب تبليغها في ظرف مغلق.

ويكون تبليغ القرار عن طريق رسالة موصي عليها مع الإشعار بالاستلام[١].

ويؤخذ هذا التاريخ كبداية لحساب الآجال الممنوحة للمكلف بالضريبة، كي يطعن في قرارات مدير الضرائب بالولاية، سواء أمام لجان الطعن الإدارية أو أمام المحكمة الإدارية[٢].

(١) بالاستناد إلى نص المادة ٢٠-٦ من قانون الإجراءات الجبائية،
- Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Instruction sur les Procédures Contentieuses, 1995, p 9.

(٢) د. حسين فريجة، مرجع سابق، ص ٤٦.

المبحث الثاني
الطعن أمام لجان الطعن الإدارية
للضرائب المباشرة

لقد منح المشرع الفرصة لحل منازعات الضرائب المباشرة، عن طريق لجان إدارية مشكلة خصيصا للنظر في طعون المكلفين بالضريبة، وذلك قبل اللجوء إلى القضاء، حيث تختص هذه اللجان بالفصل في جميع أوجه الخلاف بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب.

وقد أحدث المشرع الضريبي هذه اللجان، للمحافظة على توازن القوى بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب والتي تتمتع بسلطات استثنائية في المتابعة، وتحصيل الضرائب وفرض العقوبات والغرامات المتعلقة بذلك[1].

والهدف من إنشاء هذه اللجان، هو تقريب وجهات النظر بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب من جهة، ومن جهة أخرى حماية المكلفين بالضريبة عندما تتعسف الإدارة في فرض الضريبة عليهم[2].

ويبدو أن المشرع يسعى، من خلال منح الفرصة لحل منازعات الضرائب المباشرة عن طريق هذه اللجان الإدارية، إلى إيجاد جهات محايدة للفصل في تلك المنازعات، لتحقيق العدالة الضريبية ومنع تعسف الإدارة الضريبية، وتوفير الجهد والوقت وعدم إثقال الجهات القضائية المختصة بهذه المنازعات.

عن اللجوء لهذه اللجان جعله المشرع اختياريا[3]، بحيث يتم قبل اللجوء إلى القضاء، إلا أنه إذا لجأ المكلف بالضريبة إلى القضاء، فإنه لا يجوز له بعد ذلك اللجوء إلى لجان الطعن[4].

---

(١) عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص ٣٦.
(٢) د. حسين فريجة، مرجع سابق، ص٥٠.
(٣) المادة ٨٠ من قانون الإجراءات الجبائية.
(٤) المادة ٨١ من قانون الإجراءات الجبائية.

. ويلجأ المكلف بالضريبة إلى هذه اللجان الإدارية، إذا كان الغرض من شكواه الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في تأسيس وعاء الضريبة أو حسابها، وإما الاستفادة من حق ناتج عن تدبير تشريعي أو تنظيمي[١].

وقد تم إحداث هذه اللجان بموجب المواد ٣٠٠، ٣٠١، ٣٠٢ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وقد طرأت على هذه المواد عدة تعديلات متتالية، وآخرها التعديل الذي جاء به قانون المالية ٢٠٠٥.

وسوف نتعرض لهذه اللجان الإدارية الثلاثة: لجنة الدائرة للطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة، اللجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة، واللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة، وذلك من حيث:

- تشكيلتها وسير عملها.
- ختصاصاتها.
- إجراءات الطعن أمامها.
- طبيعة آرائها وسلطة مدير الضرائب بالولاية.

وقبل ذلك نقدم لمحة موجزة عن لجان الطعن الإداري في كل من فرنسا ومصر.

ففي فرنسا، تجدر الإشارة إلى أنه توجد في كل بلدية لجنة بلدية للطعن في الضرائب المباشرة، تساعد المفتش في التقويمات العقارية وفي تصنيف الاستثمارات الفلاحية الخاضعة للنظام الجزافي، وليس لها دور في حل المشاكل بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب[٢].

---

(١) المادة ٨٠ من قانون الإجراءات الجبائية.

(2) lowis trotabas et Jean-Marie cotteret, op cit, p 301.

كما يوجد في كل محافظة لجنتان إحداهما ذات اختصاص محدود في مسائل التقويم في مجال حقوق التسجيل، والأخرى مختصة بجميع الضرائب، حيث تتدخل في مجال الضرائب المباشرة، في تقويم الأرباح الصناعية والتجارية، فتكون لها سلطة استشارية لما تفرض الضريبة على الربح الحقيقي، وسلطة التقرير لما يكون المكلف خاضعا للنظام الجزافي، هذه اللجنة المتساوية الأعضاء تعمل على حل المشاكل المتعلقة بتحديد الوعاء الضريبي وذلك قبل حدوث النزاع.

بالإضافة إلى ثلاث لجان وطنية، تتمثل في لجنتين وطنيتين دائمتين: الأولى تختص بالفصل في الجزاف الفلاحي، والثانية تختص بالفصل في الاستئناف المقدم من طرف رئيس البلدية، ومدير الضرائب المباشرة أو الملاك في مجال تقويم العقارات، أما الجمعية الاستشارية فيمكنها التدخل لتوضيح الخصائص القانونية لبعض التصرفات القانونية أمام القضاء(1).

في مصر يتم نظر المنازعات الضريبية من طرف ثلاث لجان هي لجان الطعن الداخلية، لجان الطعن، لجان إعادة النظر في الربط النهائي(٢).

وتختص لجان الطعن بالفصل في جميع أوجه الخلاف بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب في المنازعات المتعلقة بالضرائب، فهي تملك ولاية عامة على هذه المنازعات باعتبارها ذات اختصاص إداري وشبه قضائي معا،وتلزم بالأصول والمبادئ العامة لإجراءات التقاضي(٣).

(1) ibid, p 302,303.

(٢) د. محي محمد مسعد، مرجع سابق، ص ١٤٠.
(٣) د. سالم الشوابكة، مرجع سابق، ص١٩٨.

المطلب الأول

تشكيلة وسير أعمال لجان الطعن الإدارية

نصت المواد ٣٠٠، ٣٠١، ٣٠٢ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على تشكيلة لجان الطعن الإدارية، ونظمت إجراءات سير أعمالها.

ولقد أدخلت على هذه المواد تعديلات بدء من القانون رقم ٣٠-٣٦ المؤرخ في ٣١/ ١٢/ ١٩٩٠ المتضمن قانون المالية لسنة ١٩٩١، وإلى غاية التعديل الذي جاء به قانون المالية ٢٠٠٤ في المادة ٠٥ منه بالنسبة للمادة ٣٠٠ من قانون الضرائب المباشرة الخاص بلجنة الدائرة للطعن، والتعديل الذي جاء به قانون المالية ٢٠٠٥ في المادتين ١٤، ١٥ منه على التوالي بالنسبة للمادتين ٣٠١، ٣٠٢ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمتعلقتين باللجنة الولائية للطعن واللجنة المركزية للطعن.

وسنتطرق أولا إلى تشكيلة وسير عمل لجنة الطعن للدائرة، وثانيا إلى تشكيلة وسير عمل اللجنة الولائية للطعن، وأخيرا إلى تشكيلة وسير عمل اللجنة المركزية للطعن.

الفرع الأول

تشكيلة وسير عمل لجنة الدائرة للطعن

سنقوم بتسليط الضوء على تشكيلة هذه اللجنة ثم على إجراءات سير أعمالها.

أولا: تشكيلة لجنة الدائرة للطعن :

حسب نص المادة ٣٠٠-١ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فإنه تحدث لدى كل دائرة لجنة للطعن في الضرائب المباشرة، وتتكون هذه اللجنة من:

- رئيس الدائرة أو الأمين العام للدائرة رئيسا.
- رئيس البلدية لمقر ممارسة نشاط المكلف بالضريبة.
- رئيس المفتشية المختص إقليميا.
- عضوين (٠٢) دائمين وعضوين (٠٢) إضافيين.في كل بلدية، تعينهم الجمعيات أو الاتحادات المهنية، وفي حالة عدم وجود الجمعيات والاتحادات المهنية،يختار رؤساء المجالس الشعبية البلدية هؤلاء الأعضاء من بين المكلفين بالضريبة التابعين للبلدية، الذين لهم معلومات كافية لتنفيذ المهام المسندة إليهم.

  ويجب أن تتوفر في الأعضاء الشروط الآتية :

- الجنسية الجزائرية.
- أن لا تقل أعمارهم عن ٢٥ سنة.
- التمتع بالحقوق المدنية.

ويتم تعيين هؤلاء الأعضاء في الشهرين المواليين للتجديد العام للمجالس الشعبية البلدية، وتدوم عضويتهم مدة دوام هذه المجالس.

وفي حالة وفاة أو استقالة أو عزل نصف عدد أعضاء اللجنة، تتم تعيينات جديدة حسب نفس الشروط السالفة الذكر.

ويتولى كاتب الجلسة موظف من الضرائب المباشرة يتمتع على الأقل برتبة مراقب، يعينه مدير الضرائب بالولاية.

ويخضع أعضاء اللجنة لالتزامات السر المهني، لأن العضو بسبب مشاركته في عضوية اللجنة يمكنه الإطلاع على معلومات تخص إدارة معينة أو أرباح تاجر، وعلى ذلك فإنه ملزم بالمحافظة على أسرار هؤلاء المكلفين بالضريبة.

ولقد نصت المادة ٦٥ من قانون الإجراءات الجبائية على: "يلزم بالسر المهني بمقتضى المادة ٣٠١[١] من قانون العقوبات، ويتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أوفي المنازعات المتعلقة بالضريبة...".

إذن فإن عضو لجنة الدائرة للطعن ملزم بالمحافظة على المعلومات التي وصلت إليه بسبب عضويته في هذه اللجنة[٢].

ثانيا: إجراءات سير أعمال لجنة الدائرة للطعن:

تعقد لجنة الدائرة للطعن اجتماعاتها بناء على استدعاء من رئيسها، ولا يصح اجتماعها إلا إذا بلغ عدد أعضائها الحاضرين النصاب القانوني المحدد بثلثي (٢/٣) عدد الأعضاء.

ويمكن اللجنة أن تستدعي المكلفين بالضريبة المعنيين بالاجتماع أو موكليهم، وذلك لسماع أقوالهم، وبالتالي يجب عليها أن تستدعيهم قبل عشرين (٢٠) يوما من تاريخ الاجتماع[٣].

الفرع الثاني

تشكيلة وسير أعمال اللجنة الولائية

سنتعرض أولا إلى تشكيلة هذه اللجنة ثم إلى إجراءات سير أعمالها.

---

(١) نصت المادة ٣٠١ من قانون العقوبات على: "يعاقب بالحبس من شهر إلى ستة أشهر وبغرامة من ٥٠٠ إلى ٥,٠٠٠ دج... وجميع الأشخاص المؤتمنين، بحكم الواقع أو المهنة أو الوظيفة الدائمة أو المؤقتة، على أسرار أدلى بها إليهم وافشوها في غير الحالات التي يوجب عليهم فيها القانون إفشاؤها ويصرح لهم بذلك".

(٢) د. حسين فريجة، مرجع سابق، ص ٥٦.

(٣) المادة ٣٠٠-٣ من قانون الإجراءات الجبائية.

أولا: تشكيلة اللجنة الولائية للطعن:

حسب محتوى المادة ٣٠١ -١ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فإنه تأسس لدى كل ولاية لجنة للطعن في الضرائب المباشرة، تتكون من:

- قاض يعينه رئيس المجلس المختص إقليميا، رئيسا.
- ممثل عن الوالي.
- مسؤول إدارة الضرائب بالولاية.
- ممثل عن الغرف التجارية الموجودة بالولاية، وإن تعذر ذلك فعن تلك التي يمتد اختصاصها إلى الولاية المعنية.
- خمسة (٠٥) أعضاء دائمين وخمسة (٠٥) أعضاء إضافيين، يعينون من قبل الجمعيات أو الاتحادات المهنية، وفي غياب هذه الأخيرة، يختار رئيس المجلس الشعبي الولائي هؤلاء الأعضاء من بين أعضاء المجلس الشعبي الولائي، الذين لديهم معلومات كافية لتنفيذ المهام المسندة إليهم.

بينما في القانون الفرنسي نجد أن هؤلاء الأعضاء يعينون من بين ممثلي المكلفين بالضريبة، وعددهم يساوي عدد ممثلي الإدارة، وذلك لإحداث نوع من التوازن بين المراكز القانونية[١].

ويلزم هؤلاء الأعضاء بالسر المهني[٢].

ثانيا: إجراءات سير أعمال اللجنة الولائية للطعن:

تجتمع اللجنة الولائية للطعن بناء على استدعاء من رئيسها مرة كل ثلاثة أشهر على الأقل، ولا يكون اجتماعها صحيحا إلا إذا حصل النصاب القانوني، المحدد بسبعة أعضاء.

---

(١) عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص ٣٩.

(٢) أنظر المادة ٦٥ من قانون الإجراءات الجبائية.

ويمكن لهذه اللجنة أن تستدعي المكلفين بالضريبة المعنيين أو موكليهم، لسماع أقوالهم، حيث يجب على اللجنة أن تشعرهم بذلك قبل عشرين(٢٠) يوما من تاريخ الاجتماع[1].

الفرع الثالث

تشكيلة وسير أعمال اللجنة المركزية للطعن

سنسلط الضوء على تشكيلة اللجنة ثم على إجراءات سير أعمالها.

أولا: تشكيلة اللجنة المركزية للطعن:

حسب المادة ٣٠٢-٢ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فإنه تنشأ لدى الوزارة المكلفة بالمالية، لجنة مركزية للطعن في الضرائب المباشرة، وتتكون هذه اللجنة من:

- الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض قانونا، رئيسا.
- ممثل وزير العدل، برتبة مدير على الأقل.
- ممثل وزير التجهيز والسكن، برتبة مدير على الأقل.
- ممثل الوزير المكلف بالتجارة، برتبة مدير على الأقل.
- المدير العام للميزانية أو ممثله، برتبة مدير على الأقل.
- المدير المركزي للخزينة أو ممثله، برتبة مدير على الأقل.
- ممثل الغرفة التجارية للولاية المعنية، أو ممثل الغرفة الوطنية للتجارة إن تعذر ذلك.
- ممثل الاتحاد المهني المعني.

---

(١) المادة ٣٠١-٣ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- ممثل الغرفة الفلاحية للولاية المعنية، أو ممثل الغرفة الوطنية للفلاحة إن تعذر ذلك.
- نائب المدير المكلف بلجان الطعن لدى المديرية العامة للضرائب، بصفته مقررا.

ولقد أخضع قانون الإجراءات الجبائية أعضاء اللّجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة إلى الالتزام بالسر المهني[1].

وبالنظر إلى تشكيلة اللجنة المركزية للطعن، نلاحظ أنها تضم ممثلي عدة وزارات، وهم برتبة مدير على الأقل، مما قد يجعل هذه اللجنة مساعدة ومنصفة للمشتكي إذا كان هناك ظلما قد ألحق به[2].

ثانيا: إجراءات سير أعمال اللجنة المركزية للطعن:

تجتمع اللجنة المركزية للطعن، بناء على استدعاء من رئيسها مرة كل ثلاثة أشهر على الأقل[3]، ويطلع جميع أعضائها على جدول الأعمال عشرة أيام قبل تاريخ الاجتماع.

ولا يصح اجتماع هذه اللجنة إلا إذا حضره أربعة أعضاء على الأقل.

وتستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة المعنيين أو موكليهم لسماع أقوالهم، ولهذا الغرض يجب عليها أن تشعرهم بذلك قبل عشرين(٢٠) يوما من تاريخ الاجتماع.

كما يمكن اللجنة أن تستمع لمدير الضرائب بالولاية المعني بالأمر، ليقدم لها كل الإيضاحات التي تراها ضرورية[4].

---

(١) انظر المادة ٦٥ من قانون الإجراءات الجبائية.

(٢) د. حسين فريجة، مرجع سابق، ص ٦٣.

(٣) أنظر المنشور رقم ١١ /و م /م ع ض/م ت ض/ ١٩٩٨ بتاريخ ١٩٩٨/٠٦/١٠ المتعلق بلجان الطعن للضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة.

(٤) المادة ٣٠٢ -٣ فقرة٠٣ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

المطلب الثاني

اختصاصات لجان الطعن الإدارية

بعد رفع الشكوى إلى مدير الضرائب بالولاية، حيث يتم التحقيق فيها،ثم يتخذ مدير الضرائب بالولاية قراره فيها، يبلغ هذا القرار إلى المكلف بالضريبة.

لما يبلغ المكلف بالضريبة المعني بالقرار المتخذ في شكواه من طرف مدير الضرائب بالولاية، فإذا رضي بالقرار تنتهي المنازعة، وإذا لم يرضه القرار جاز له أن يلجأ إلى لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة، حيث يرفع طلبه إلى اللجنة الإدارية المختصة.

وفي هذا السياق سنتطرق إلى اختصاصات لجان الطعن الإدارية، وذلك حسب ما هو وارد في المواد ٣٠٠، ٣٠١، ٣٠٢ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الفرع الأول

اختصاصات لجنة الدائرة للطعن

في الضرائب المباشرة

تختص لجنة الدائرة للضرائب المباشرة بالنظر في طعون المكلفين بالضريبة، سواء الذين تلقوا قرار الرفض الكلي أو الجزئي لشكواهم، أو الذين لم يصدر بشأن شكواهم أية رد، بشرط أن تحترم آجال تقديم الطعون.

وتهدف طلبات المكلفين بالضريبة إلى الحصول على تصحيح الأخطاء المرتكبة في إقرار أساس الضريبة أو في حسابها أو الاستفادة من حق ناتج عن تدبير تشريعي أو تنظيمي(١).

---

(١) المادة ٣٠٠-٢ فقرة ٠١ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- وهذا يعني أن الطعن أمام هذه اللجان يخص منازعات الوعاء دون منازعات التحصيل.

ويجب أن تشمل هذه الطلبات أقساط الضرائب المباشرة التي تساوي أو تقل عـن ٥٠٠,٠٠٠ دج[1]، وهذا حسب التعديل الذي جاء به قانون المالية لسنة ٢٠٠٤ في المادة ٠٥ منه والتي عدلت المادة ٣٠٠-٢ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ويكون من فائدة المكلف بالضريبة اللجوء لهذه اللجنة، لأنه يستفيد من هذا الإجراء المرن المميز لمرحلة التنازع الإدارية، كما أن تدخل هذه اللجان في الحوار بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، من شأنه أن يمكن مدير الضرائب بالولاية من إجراء فحص ثان للشكوى المقدمة له والرجوع عن قراره الأول إن اقتض الأمر ذلك[2]، ويبقى باب الالتجاء إلى القضاء المختص مفتوحا.

الفرع الثاني
اختصاصات اللجنة الولائية للطعن
في الضرائب المباشرة

يكون اختصاص اللجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة، في الطلبات الرامية للحصول، إما على تصحيح الأخطاء المرتكبة في إقرار أساس الضريبة أو حسابها، وإما الاستفادة من حق ناتج عن تدبير تشريعي أو تنظيمي[3].

ويجب أن تشمل هذه الطلبات، أقساط الضرائب المباشرة التي يزيد مبلغها عن ٥٠٠,٠٠٠ دج ويقل عن ٢٠٠٠,٠٠٠ دج أو يعادلها، والتي أصدرت الإدارة الضريبية مسبقا بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي، شريطة أن لا يكون

(١) المادة ٣٠٠ – ٢ فقرة ٠٢ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(٢) د. حسين فريجة، مرجع سابق، ص٦٥.

(٣) المادة ٣٠١-٢-٠ فقرة ٠١ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

المكلف بالضريبة المعني قد رفع طعنا أمام المحكمة الإدارية[1]، وان يكون الطعن المقدم أمام اللجنة في آجاله.

كما تختص اللجنة بنظر الطعون الخاصة بآراء لجنة الطعن للدائرة المقدمة من طرف المكلف بالضريبة المعني.

وإذا كان رأي لجنة الدائرة للطعن في الضرائب المباشرة أن يخالف صراحة حكما من أحكام قانون الضرائب، يطعن مدير الضرائب بالولاية في هذا الرأي أمام اللجنة الولائية للطعن بشرط إبلاغ المعني بالأمر[2].

الفرع الثالث

اختصاصات اللجنة المركزية للطعن

في الضرائب المباشرة

تختص اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة، بنظر الطلبات الرامية للحصول، إما على تصحيح الأخطاء المرتكبة في إقرار أساس الضريبة أو في حسابها، وإما الاستفادة من حق ناتج عن تدبير تشريعي أو تنظيمي[3].

وهذه الطلبات يجب أن تنصب على أقساط الضرائب المباشرة التي يزيد مبلغها عن ٢٠٠٠,٠٠٠ دج والتي أصدرت الإدارة مسبقا بشأنها قرار الرفض الكلي أو الجزئي[4].

كما تختص بالنظر في الطعون التي تكون محل رفض من قبل اللجنة الولائية للطعن لعدم الاختصاص[5].

(١) المادة ٨١ من قانون الإجراءات الجبائية.
(٢) المادة ٣٠٠-٤ فقرة ٠٥ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
(٣) المادة ٣٠٢-٢ فقرة ٠١ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
(٤) المادة ٣٠٢-٢ فقرة ٠٢ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
(٥) عزيز أمزيا ن، مرجع سابق، ص ٤٣.

المطلب الثالث

إجراءات الطعن أمام لجان الطعن الإدارية

لقد أجاز المشرع الضريبي في المادة ٨٠ من قانون الإجراءات الجبائية للمكلف بالضريبة اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة المنصوص عليها في المواد من ٣٠٠-٣٠٢ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

والسؤال المطروح هو: ما هي شروط قبول الطعن؟ وكيف يتم تقديم الرأي؟.

الفرع الأول

شروط قبول الطعن

لقد نصت المادتان ٧٣و٧٥ من قانون الإجراءات الجبائية على عدة شروط يجب أن تتوفر في الشكاوى المقدمة إلى مدير الضرائب بالولاية، تلك الشروط يجب أن تتوافر في الطلب المقدم إلى اللجان الإدارية للطعن في الضرائب المباشرة[1].

كما يشترط أن يكون المكلف بالضريبة قد قدم شكوى أولا إلى مدير الضرائب بالولاية[2].

وأن لا يكون المكلف بالضريبة قد أحال الأمر على المحاكم الإدارية[3].

ويجب على المكلف بالضريبة أن يعرض في الطلب المقدم إلى اللجان الإدارية للطعن وسائله(دفوعه) التي جعلته يعترض على الضريبة المفروضة عليه.

يجب على المكلف بالضريبة أن يقدم طلباته (استنتاجاته)، في طلبه المقدم

---

(١) د. حسين فريجة، مرجع سابق،ص ٦٧.

(٢) المادة ٧١ من قانون الإجراءات الجبائية.

(٣) المادة ٨١ من قانون الإجراءات الجبائية.

إلى اللجان الإدارية للطعن في الضرائب المباشرة، وذلك بأن يحدد بوضوح موضوع الشكوى.

وتقدم هذه الطعون خلال شهرين(٠٢) من تبليغ قرار مدير الضرائب بالولاية[١]، أو ابتداء من نهاية مهلة(٠٦) أشهر الممنوحة لمدير الضرائب بالولاية، للرد على شكوى المكلف بالضريبة[٢].

وبالنسبة للطلبات المقدمة للجنة الولائية للطعن، يجب أن تقدم في أجل شهرين(٠٢) ابتداء من تاريخ تبليغ القرار إلى الإدارة،أو استلام رأي لجنة الطعن على مستوى الدائرة[٣].

أما بالنسبة للطلبات المقدمة إلى اللجنة المركزية للطعن، في أجل شهرين (٠٢) ابتداء من تاريخ تبليغ القرار إلى الإدارة، أو تاريخ استلام رأي اللجنة الولائية للطعن[٤].

الفرع الثاني

تقديم الرأي

ضمن مجال اختصاص اللجان الإدارية للطعن في الضرائب المباشرة، وبعد ورود طلبات المكلفين بالضريبة إليها، فإنها تقوم بفحص ودراسة الملفات المعروضة عليها، وتطلع على تقرير مدير الضرائب بالولاية[٥].

(١) ويكون التبليغ عن طريق رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام، أنظر المنشور رقم ١١/ وم / م ع ض / م ت ض/١٩٩٨ بتاريخ ١٠/٠٦/١٩٩٨ المتعلق بلجان الطعن.

(٢) المادة ٣٠٠-٢ فقرة ٠٣ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، حسب التعديل الذي جاء به قانون المالية ٢٠٠٤ في المادة ٠٥ منه حيث كان الأجل شهرا واحدا.

(٣) المادة ٣٠١-٢ فقرة ٠٣ من قانون الضرائب للمباشرة والرسوم المماثلة.

(٤) عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص ١١١.

(٥) المادة ٣٠٢-٢ فقرة٠٣ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

كما تقوم باستدعاء المكلفين بالضريبة المعنيين أو موكليهم لسماع أقوالهم، وذلك قبل عشرين (٢٠) يوما من تاريخ الاجتماع[١].

وبعد تأكد هذه اللجان من أن الملفات المعروضة عليها أصبحت صالحة للفصل، تعقد هذه اللجان جلساتها، لتبدي رأيها في النزاعات المعروضة أمامها.

وما تجدر الإشارة إليه هو أن آجال النظر في الطعون بالنسبة لهذه اللجان غير محددة، فهذا يؤدي إلى بطء حل النزاع، ومنه الإضرار بمصالح المكلفين بالضريبة[٢].

وسنتناول في هذا الفرع أولا كيفية تقديم الرأي وثانيا تبليغ الرأي.

أولا: كيفية تقديم الرأي:

تجتمع اللجان الإدارية للطعن في الضرائب المباشرة بناء على استدعاء من رئيسها،ويتوفر النصاب المحدد قانونا، والمتمثل في ٢/٣ أعضاء لجنة الدائرة للطعن[٣]، وسبعة أعضاء بالنسبة للجنة الولائية للطعن[٤]، وأربعة أعضاء بالنسبة للجنة المركزية للطعن[٥].

فإذا ما توفر النصاب القانوني، تعقد اللجنة اجتماعها، ويبدي كل عضو رأيه في القضية المطروحة مع تقديم الأسانيد والأدلة في ذلك، وتناقش اللجنة هذه

---

(١) د. حسين فريجة، مرجع سابق، ص٧٤.

(٢) المواد ٣٠٠-٣ فقرة ٠٢ و٣٠١-٣ فقرة ٠٢ و٣٠٢-٣ فقرة٠٢ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(٣) المادة ٣٠٠-٣ فقرة ٠١ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(٤) المادة ٣٠١-٣ فقرة٠١ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(٥) المادة ٣٠٢-٣ فقرة ٠١من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الآراء، وفي الأخير وبعد المداولة تصدر رأيها[1] ، وذلك بأغلبية الحاضرين، وفي حالة تساوي الأصوات يرجح صوت الرئيس[2] .

ولقد نص قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أن توقع الآراء الصادرة عن اللجان الإدارية للطعن من طرف الرئيس[3] .

ويتضمن رأي اللجنة البيانات الآتية[4] :

- اسم الرئيس، وأسماء الأعضاء الذين اشتركوا في المداولة لإصدار الرأي.
- تاريخ صدور الرأي.
- ملخص عن الوقائع المتعلقة بالنزاع.
- الحيثيات والاعتبارات التي بنت عليها اللجنة رأيها.
- رأي اللجنة وتسببيه وتعليله، ويجب أن يبين مبالغ التخفيضات أو الإعفاءات الممكن منحها إلى الطالبين[5] .

ثانيا: تبليغ الرأي:

بعد إصدار الرأي من قبل اللجان الإدارية للطعن في الضرائب المباشرة، يبلغ الكاتب تلك الآراء التي يوقع عليها الرئيس إلى مدير الضرائب بالولاية خلال أجل ١٠ أيام ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة، وهذا في ما يخص لجنة الدائرة للطعن واللجنة الولائية للطعن[6] .

---

(١) د. حسين فريجة، مرجع سابق، ص ٧٥.

(٢) المواد ٣٠٠-٤ فقرة ٠١، ٣٠١ -٤ فقرة٠١، ٣٠٢ -٤فقرة ٠١ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(٣) المواد ٣٠٠-٤ فقرة ٠٢، ٣٠١ -٤ فقرة٠٢، ٣٠٢-٤ فقرة ٠٢ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(٤) د. حسين فريجة، مرجع سابق، ص ٧٥، ٧٦.

(٥) المادة ٣٠٠-٤ فقرة ٠٣ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(٦) المادة ٣٠٠-٤ فقرة ٠٢، ٣٠١-٤ فقرة ٠٢ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

أما بالنسبة لتبليغ رأي اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة، فإن الكاتب يقوم بتبليغها إلى مدير الضرائب بالولاية خلال أجل عشرين (٢٠) يوما ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة[١].

وتبلغ قرارا ت التخفيض أو الإعفاء أو الرفض، والتي يجب أن تكون مطابقة لرأي اللجنة، إلى المكلفين بالضريبة المعنيين، من قبل مدير الضرائب بالولاية المختص، ضمن أجل (٣٠) يوما من تاريخ استلام رأي اللجنة[٢].

المطلب الرابع
طبيعة أراء اللجان الإدارية للطعن
وسلطة مدير الضرائب

نتناول في هذه النقطة أولا طبيعة الآراء التي تصدرها اللجان الإدارية للطعن في الضرائب المباشرة، ثم إلى سلطة مدير الضرائب بالولاية.

الفرع الأول
طبيعة آراء اللجان الإدارية للطعن

تقوم اللجان الإدارية للطعن في الضرائب المباشرة بتقديم الرأي في النزاعات المطروحة أمامها كما أشرنا سابقا، هذه الآراء لا تسمو إلى مرتبة القرار[٣]، ولا تعد الآراء ملزمة.

---

(١) المادة ٣٠٢-٤ فقرة ٠٢ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
(٢) المادة ٣٠٠-٤ فقرة ٠٤، ٣٠١-٤ فقرة ٠٣، ٣٠٢-٤ فقرة ٠٣ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
(٣) المادة ٣٠٠-٤ فقرة ٠٣ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ولكن بالرجوع إلى نصوص قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المتعلقة بهذه اللجان، نجد أن المشرع الضريبي نص على حالة واحدة يمكن فيها لمدير الضرائب بالولاية تأجيل تنفيذ رأي اللجان، وهي الحالة التي يكون الرأي فيها يخالف صراحة حكما من أحكام قانون الجباية[1].

وعليه فإنه كقاعدة عامة يعد رأي اللجان إلزامي بالنسبة للإدارة والاستثناء هو ما ورد في الحالة المذكورة آنفا[2]، هذا بالنسبة للإدارة، أما بالنسبة للمكلف بالضريبة فلا تعد آراء هذه اللجان ملزمة له بل يمكنه الطعن فيها أمام المحاكم الإدارية إذا لم يرضيه ذلك.

الفرع الثاني
سلطة مدير الضرائب بالولاية

يقوم مدير الضرائب بالولاية بتبليغ آراء اللجان إلى المكلفين بالضريبة، ويجب أن تتطابق قرارات الرفض أو التخفيض الصادرة عن مدير الضرائب بالولاية مع آراء اللجان.

ولكن عندما تكون آراء اللجنة الإدارية للطعن تخالف صراحة أحكام القانون الجبائي، يمكن مدير الضرائب بالولاية في هذه الحالة توقيف تنفيذ رأي هذه اللجنة، شريطة إبلاغ المعني بالأمر[3].

(١) المادة ٣٠٠-٤ الفقرة ما قبل الأخيرة، ٣٠١-٤ الفقرة ما قبل الأخيرة، ٣٠٢-٤ الفقرة ما قبل الأخيرة.

(٢) عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص ٤٥،

Ministère des Finances, Direction Générale Des Impôts, le contentieux de l'impôt, les voies de recours, édition 1994, p7.

(٣) المادة ٣٠٠-٤ فقرة ٠٥ و٣٠١-٤ فقرة و٣٠٢ -٤ فقرة من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ففي حالة كون الرأي صادر عن لجنة الدائرة للطعن، يقوم مدير الضرائب بالولاية بتقديم طعن ضد هذا الرأي أمام اللجنة الولائية للطعن، وهذا في أجل شهر واحد من تاريخ صدوره[١].

وفي حالة صدور الرأي عن اللجنة الولائية للطعن،أو عن اللجنة المركزية للطعن، يقوم مدير الضرائب بالولاية بتقديم طعن ضد هذا الرأي أمام الغرف بالمجالس القضائية، وهذا في أجل شهر واحد من تاريخ صدوره[٢].

وهذا ما أقره مجلس الدولة في قرار صادر عنه في ٢٠٠٢/١٠/١٥[٣]، جاء فيه ما يلي:

يحق لمدير الولاية الطعن في قرار لجنة الطعن الولائية ويطعن المدير في القرار ضد اللجنة.

وبالتالي فإن آراء اللجان يمكن الطعن فيها أو إرجاء تنفيذها، وهذا في الحالة التي يكون فيها قرار اللجنة مخالفا لنص قانوني صريح حسب رأي مدير الضرائب بالولاية، ويمكن لهذا الرأي أن لا يكون صائبا، مما يترتب عنه الإضرار بمصالح المكلفين بالضريبة[٤].

وما تجدر الإشارة إليه أنه يجوز لكل من إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة أن يطعن في قرار لجان الطعن الإدارية، وهذا يدل على أن هذه اللجان هي لجان محايدة لا تتأثر برغبة إدارة الضرائب، وبالتالي أعطى الحق لإدارة الضرائب للطعن في قرارات هذه اللجان[٥].

---

(١) المادة ٣٠٠-٤ فقرة ٠٦ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(٢) المادة ٣٠١-٤ فقرة و٣٠٢-٤ فقرة من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(٣) مجلس الدولة، الغرفة الثانية، في ٢٠٠٢/١٠/١٥، القرار رقم ٠٠٤٣٩٩، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، ٢٠٠٣، ص ٩٨.

(٤) عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص ١١١.

(٥) د. سالم الشوابكة، مرجع سابق، ص ٢٠٥.

خاتمة الفصل الأول

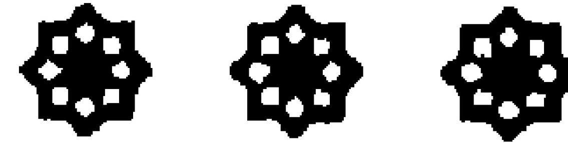
· من خلال ما سبق يمكن القول بأنه ليست لإجراءات الطعن الإداري أية فعالية في حماية المكلف بالضريبة من تعسف إدارة الضرائب، لأن مدير الضرائب بالولاية غير ملزم بالبت في الشكوى، والتحقيق فيها يتولاه العون الذي أسس الضريبة محل النزاع، وذلك في غياب الشاكي مما يدل على محدوديته.

كما أنه يحق لإدارة الضرائب مراجعة الضريبة بعد رفع الشكوى الضريبية، وذلك خلال أجل المعاودة، باستعمالها حق المقاصة أو حق استبدال الأساس القانوني.

وفي ما يخص البيانات الإلزامية للشكوى فإن تخلف أحدها يؤدي إلى بطلانها وبالتالي ضياع حق المكلف بالضريبة.

كما أن الآراء التي تبديها لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة غير ملزمة، فيحق لمدير الضرائب بالولاية وقف تنفيذها والطعن فيها.

السلطة التقديرية لإدارة الضرائب في تقدير الضمانات التي يجب على المكلف بالضريبة تقديمها أثناء طلب إرجاء دفع الضريبة، يمس بمصلحة المكلف بالضريبة.



الفصل الثاني

الطعن القضائي

الفصل الثاني

الطعن القضائي

لقد حاولت التشريعات الضريبية حل المنازعات التي تقوم بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة، عن طريق تقديم هذا الأخير تظلم إلى مصدر القرار أو إلى رئيسه أو إلى لجنة إدارية خاصة.

فهي تهدف من ذلك إلى تخفيف العبء عن القضاء، وإنهاء المنازعات في مراحلها الأولى.

وبالرغم من ذلك لا يمكن أن نبالغ في أهمية هذا الضمان للمكلف بالضريبة، لأن الإدارة الضريبية قد لا تعترف بخطئها وترجع إلى الصواب، فضلا عن أن المكلفين بالضريبة لا يشعرون بالاطمئنان على حقوقهم، إذا ترك أمر البت فيها عند الاعتداء عليها إلى حكم هو خصم لهم في نفس الوقت.

ويترتب على ذلك أن طريق الطعن القضائي بما يتطلبه من إجراءات هو أنجح الضمانات للمكلفين بالضريبة، فهو يحقق الرقابة القضائية على الإدارة الضريبية عند ممارستها نشاطها، ومن ثم يضمن حقوق الأفراد ضد ما يشوب قرارات تصفية الضريبة وتحصيلها من تعسف أو خطأ.

ولذلك نصت التشريعات الضريبية[١] على إجراءات التقاضي أمام المحاكم في منازعات الضرائب.

وقد نص المشرع الضريبي الجزائري على وجوب التظلم الإداري (الشكوى) أمام مدير الضرائب بالولاية[٢]، كما منح الحق للمكلف بالضريبة باللجوء إلى

(١) أنظر قانون الإجراءات الجبائية المادة ٨١ وما بعدها.

(٢) المادة ٧١ من قانون الإجراءات الجبائية.

لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة[1]، وذلك قبل اللجوء إلى القضاء[2]، ثم بعد ذلك إمكانية الطعن أمام المحكمة الإدارية[3] بصفتها محكمة أول درجة، كما منح حق الطعن في القرارات الصادرة عن المحكمة الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف[4].

فالمكلف بالضريبة يمكنه الطعن أمام المحكمة الإدارية بصفتها محكمة أول درجة، ثم أمام مجلس الدولة بإعتباره هيئة استئنافية، وذلك في قرارات إدارة الضرائب.

وهذا ما سنحاول توضيحه في مبحثين:

المبحث الأول: رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية.

المبحث الثاني: الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة.

---

(١) المادة ٨٠ من قانون الإجراءات الجبائية.

(٢) المادة ٨١ من قانون الإجراءات الجبائية.

(٣) المادة ٨٢ من قانون الإجراءات الجبائية.

(٤) المادة ٩٠ من قانون الإجراءات الجبائية.

المبحث الأول

رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية

لابد من الإشارة أولا إلى أن سلطة المحاكم الإدارية تتناول جميع العناصر التي أدت إلى فرض الضريبة على المكلف بها، فيعترف لها بالحق في تقدير الوقائع والنظر في التقديرات التي أجرتها إدارة الضرائب لوعاء الضريبة[1].

كما يعترف لها بحق التأكد مما إذا كان السعر الذي طبق على المكلف بالضريبة هو السعر القانوني[2]، والتثبت مما إذا كان المكلف بالضريبة قد منح التخفيضات والخصوم القانونية، ولها أيضا أن تنظر مدى مشروعية القرارات التي تنشأ الضريبة أو تحدد مقدارها[3].

وترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية (الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي) بعريضة إما من طرف المكلف بالضريبة، أو من طرف إدارة الضرائب،ويجب أن تكون العريضة مستوفية للشروط المتعلقة بشكلها وبمحتواها، ويتولى القاضي الضريبي التحقيق في العريضة طبقا لما هو منصوص عليه في قانون الإجراءات المدنية (الإجراءات العامة للتحقيق) ولما هو منصوص عليه في قانون الإجراءات الجبائية (الإجراءات الخاصة للتحقيق)، ثم يصدر القرار حسب الشكل المنصوص عليه في قانون الإجراءات المدنية والذي يرتب آثاره.

هذا ما سنتناوله في أربعة مطالب:

المطلب الأول: رفع الدعوى

---

(١) د. حسين خلاف، مرجع سابق، ص ٣٣٤.
(٢) مراعاة المقدرة التكليفية، راجع الفصل التمهيدي، ص ٢٦.
(٣) د. حسين خلاف، مرجع سابق، ص ٣٣٤.
- ولأن المنازعة الضريبية هي منازعة موضوعية، راجع الفصل التمهيدي، ص ٣٦.

المطلب الثاني: عريضة الدعوى

المطلب الثالث: التحقيق في العريضة

المطلب الرابع: إصدار القرار.

المطلب الأول

رفـع الدعـــــوى

ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية (الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي)، إما من طرف المكلف بالضريبة أو من طرف إدارة الضرائب.

الفرع الأول

رفع الدعوى من طرف المكلف بالضريبة

أوجب قانون الإجراءات الجبائية على المكلف بالضريبة تقديم شكوى (تظلم)، إلى مدير الضرائب بالولاية وذلك قبل لجوءه إلى القضاء[1].

هذا الإجراء من النظام العام يتعين على القاضي إثارته تلقائيا، هذا ما أقره مجلس الدولة في قرار صادر عنه بتاريخ ٢٠٠٣/٠٢/٢٥ [2] جاء فيه: كل نزاع ضريبي يشترط فيه رفع تظلم إداري مسبق طبقا للمادة ٣٣٧ من قانون الضرائب المباشرة (حاليا المادة ٨٢ من قانون الإجراءات الجبائية)، هذا الإجراء من النظام العام يتعين على القاضي إثارته تلقائيا، وعدم رفع الطعن المسبق يؤدي إلى عدم قبول الدعوى المرفوعة مباشرة أمام القضاء.

---

(١) المادة ٧١ من قانون الإجراءات الجبائية.

(٢) مجلس الدولة الغرفة الثانية، في ٢٠٠٣/٠٢/٢٥، قرار رقم ٠٠٦٣٢٥، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، ٢٠٠٣.

وجاء في حيثيات هذا القرار في الموضوع :

"حيث أنه يتبين من المستندات المدرجة بالملف، أن المستأنف قد تقدم بالطعن أمام الغرفة الإدارية لمجلس قضاء بجاية، وذلك بتاريخ ١٩٩٨/٠٦/٢٤ على إثر تبليغه بالقرار المتضمن غلق محله التجاري المؤرخ في ١٩٩٨/٠٥/١٧ والموجه له في ١٩٩٨/٠٦/١٤ الطعن الذي يلتمس من خلاله إعادة تقييم مبلغ الضريبة المفروضة عليه.

وحيث أنه يتضح من جهة أخرى، أن المستأنف لم يقدم أي دليل من شأنه أن يثبت أنه عارض وطعن في الإنذارات بالتسديد الموجهة إليه قصد المطالبة بإعادة النظر في المبالغ المفروضة عليه رغم ضخامتها إذ تقدر بـ: ٣,٩٦٨,٧٩٤,٧٥ دج.

حيث أن المستأنف انتظر اتخاذ إجراء غلق محله التجاري... لرفع الدعوى الحالية مباشرة أمام القضاء دون توجيه شكوى في شأنها أمام إدارة الضرائب.

وحيث أن كل نزاع ضريبي يشترط فيه رفع تظلم إداري مسبق طبقا للمادة ٣٣٧ من قانون الضرائب المباشرة.

وحيث أن عدم احترام المستأنف لهذا الإجراء الذي يعتبر من النظام العام إذ يمكن للقاضي إثارته تلقائيا يجعل طعنه المرفوع مباشرة أمام القضاء غير مقبول شكلا".

والتظلم الإداري المسبق واجب حتى في منازعات التحصيل ويترتب على إغفاله عدم قبول الدعوى.

هذا ما أقره مجلس الدولة في قرار صادر عنه بتاريخ ١٩٩٩/٠٣/٢٢[١]، حيث جاء في حيثياته ما يلي:

---

(١) مجلس الدولة الغرفة الثانية، في ١٩٩٩/٠٣/٢٢، قرار رقم ١٥٢٥٠٨، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، ٢٠٠٣.

"من حيث الموضوع: حيث أنه يتبين من عناصر الملف بأن المدعي المستأنف عليه لم يحترم الإجراءات المنصوص عليها في المواد ٣٩٧ و ٣٩٨ من قانون الضرائب المباشرة(حاليا ١٥٣ و١٥٤ من قانون الإجراءات الجبائية).

ذلك أن دعواه القضائية لم يسبق لها تظلم إداري كما هو منصوص عليه في المادتين المذكورتين فهي غير صحيحة شكلا ويتعين رفضها".

كما أوجب قانون الإجراءات الجبائية احترام الأجل القانوني لرفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية، وهذا الآجل في مادة الضرائب يعتبر من النظام العام، ويجب على القاضي إثارته تلقائيا في أي مرحلة من مراحل إجراءات الدعوى[1].

ففي منازعات الوعاء والتصفية، ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية، بعريضة على ورق مدموغ، خلال أجل أربعة (٠٤) أشهر من تاريخ تبليغ قرار مدير الضرائب بالولاية بالرفض الكلي أو الجزئي[2].

كما ترفع خلال الأربعة (٠٤) أشهر من تاريخ انقضاء الأجل المقرر لجواب مدير الضرائب بالولاية على شكوى المكلف بالضريبة[3].

ويطبق نفس الأجل أربعة (٠٤) أشهر عند الطعن في القرارات المبلغة من طرف مدير الضرائب بالولاية، بعد إبداء لجان الطعن الإدارية الثلاث رأيها[4].

وتكون الدعوى سابقة لأوانها في حالة الطعن في قرار مدير الضرائب بالولاية سواء كان صريحا أو ضمنيا قبل انقضاء الأجل المقرر لجوابه على الشكوى والمنصوص عليه بالمادتين ٧٦-٢ و ٧٧ من قانون الإجراءات الجبائية، ويصرح

(1) Charles Debbasch, op cit, p 789.

(٢) المادة ٨٢-١ فقرة ٠٢ من قانون الإجراءات الجبائية.

(٣) المادة ٨٢-٢ من قانون الإجراءات الجبائية.

(٤) المادة ٨٢ - ١ فقرة ٠٣ من قانون الإجراءات الجبائية.

بعدم قبولها وهو ما أقره مجلس الدولة في قرار صادر عنه بتاريخ ٢٠٠٠/٠٢/١٤[1] حيث جاء فيه ما يلي:

"حيث أن المستأنف بلغ بالقرار المطعون فيه بتاريخ ١٩٩٧/٠٢/٢٢، وأنه كان عليه رفع شكوى مسبقة أمام مدير الضرائب بالولاية، وأنه كان عليه الانتظار مدة (٤) أشهر قبل رفع دعوى أمام الغرفة الإدارية لمجلس قضاء وهران، وأنه وبرفعه دعواه بتاريخ ٠٥/٠٤/ ١٩٩٧ فإن هذه الدعوى تكون سابقة لأوانها وتستحق الرفض، وأنه وبالفصل كما فعلوا، فإن قضاة الدرجة الأولى طبقوا القانون تطبيقا سليما، وأنه يتعين بالتالي تأييد القرار المستأنف".

وإذا تم رفع الدعوى بعد انقضاء أجل أربعة (٠٤) أشهر من انتهاء المدة الممنوحة لمدير الضرائب بالولاية للإجابة على شكوى المكلف بالضريبة المنصوص عليها بالمادتين ٧٦-٢ و٧٧ من قانون الإجراءات الجبائية، فإنها لا تقبل، وهذا ما أقره مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ ٢٠٠٠/٠١/١٧[2] حيث جاء فيه ما يلي:

"لكن حيث تبين من دراسة الوثائق المرفقة أن المستأنف كان قد قدم تظلما لإدارة الضرائب المستأنف عليها بتاريخ ١٩٩٥/٠٨/١٤.

وأنه لم يرفع دعوى أمام الغرفة الإدارية لمجلس قضاء وهران إلا بتاريخ ١٩٩٦/٠٦/٠٣ أي بعد مدة تتجاوز (٠٨) أشهر خرقا لأحكام المادة ٣٣٧ من قانون الضرائب المباشرة التي تشترط أن رفع الدعوى أمام القضاء ينبغي أن يقع خلال (٠٨) أشهر التالية لتظلمه المقدم بتاريخ ١٩٩٥/٠٨/١٤.

---

(١) مجلس الدولة الغرفة الأولى، في ٢٠٠٠/٠٢/١٤، قرار رقم ١٩١٠٦٠، عبد العزيز أمقران، (رسالة...)، مرجع سابق، ص ٣٨.

(٢) مجلس الدولة الغرفة الأولى، في ٢٠٠٠/٠١/١٧، القرار رقم ١٨٦٠٧١، عبد العزيز أمقران، (رسالة...)، مرجع سابق، ص٤٠.

حيث أنه مادام أن المستأنف لم يحترم الآجال المنصوص عليها قانونا فإن قضاة أول درجة كانوا قد أصابوا عندما قرروا عدم قبول دعواه من الناحية الشكلية".

أما في منازعات التحصيل، فيجب على المكلف بالضريبة تحت طائلة البطلان، أن يبادر بالاعتراض في أجل شهر اعتبارا من تاريخ قرار مدير الضرائب بالولاية المختص، برفع دعوى أمام المحكمة الإدارية، ولا تقبل الدعوى قبل انقضاء الأجل المتاح لمدير الضرائب بالولاية للبت في الشكوى[1].

وقد نصت المادة ١٥٤ فقرة ٠١ من قانون الإجراءات الجبائية على: "تطبق أحكام المادة ١٥٣ أعلاه على جميع الدعاوى المتعلقة بالمتابعات في مجال الضرائب المباشرة".

وبعد تقديم الشكوى إلى مدير الضرائب بالولاية حسب الإجراءات والآجال المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، يمكن المكلف بالضريبة رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية، ضد قرار مدير الضرائب بالولاية، إجابة على الشكوى المقدمة من طرفه والذي لم يرضيه[2].

كما يمكنه رفعها ضد القرار الضمني بالرفض (la décision implicite de rejet) الناتج عن سكوت مدير الضرائب بالولاية عن الإجابة للمدة المحددة بالمادتين ٧٦-٢ و٧٧ من قانون الإجراءات الجبائية ويثبت ذلك بالوصل الذي استلمه المكلف بالضريبة أثناء تقديم الشكوى[3].

كما يمكنه الطعن في القرارات المبلغة من طرف مدير الضرائب بالولاية، بعد أخذ رأي لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة[4].

---

(١) المادة ١٥٣ فقرة٠٣ من قانون الإجراءات الجبائية.
(٢) المادة ٨٢-١ من قانون الإجراءات الجبائية.
(٣) المادة ٨٢-٢ من قانون الإجراءات الجبائية.
(٤) المادة ٨٢-١ فقرة ٠٣ من قانون الإجراءات الجبائية.

الفرع الثاني

رفع الدعوى من طرف إدارة الضرائب

إن اللجوء إلى المحكمة الإدارية ليس حكرا على المكلف بالضريبة، بل يجوز لإدارة الضرائب أيضا أن تلجأ إليها، وذلك في حالتين:

أولا: عرض مدير الضرائب بالولاية شكوى المكلف بالضريبة تلقائيا على المحكمة الإدارية[1].

والسؤال المطروح في هذه الحالة هو: ما هو الأجل المحدد للقيام بذلك الإجراء؟:

بالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية نجده لا ينص على أي أجل يتعين على مدير الضرائب بالولاية أن يخضع فيه النزاع مباشرة على المحكمة الإدارية.

ولكن حسب المادة ٧٦-٢ من قانون الإجراءات الجبائية، فإن مدير الضرائب بالولاية يبت في الشكاوى في أجل ستة (٠٦) أشهر بدءاً من تاريخ تقديمها.

وحسب المادة ٨٢-١ فقرة ٠٢ من ذات القانون فإنه يمكن المكلف بالضريبة رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل أربعة (٠٤) أشهر من تاريخ تبليغ قرار مدير الضرائب بالولاية سواء كان صريحا أو ضمنيا.

وعليه يمكن القول بأن الأجل الممنوح لمدير الضرائب بالولاية لعرض النزاع مباشرة على المحكمة الإدارية، هو نفس الأجل الممنوح له للرد على الشكوى، لأنه إذا انقضى هذا الأجل، أمكن المكلف بالضريبة رفع دعوى ضد القرار الضمني لمدير الضرائب بالولاية، وينتج عن ذلك رفع النزاع أمام القضاء الإداري من الطرفين[2].

---

(١) المادة ٧٩-٢ من قانون الإجراءات الجبائية.

(٢) عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص٧٥.

ثانيـــا: طعن مدير الضرائب بالولاية في رأي اللجنة الولائية للطعن أو رأي اللجنة المركزية للطعن، وذلك بتقديم طعن ضد هذا الرأي أمام الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي، وهذا في الحالة التي يكون فيها رأي اللجنة مخالفا لنص قانوني صريح[1].

ففي هذه الحالة يطعن مدير الضرائب بالولاية في الرأي في أجل شهر من تاريخ صدوره مع إبلاغ المكلف بالضريبة بذلك[2].

المطلب الثاني
عريضة الدعوى

تفتح الدعوى أمام المحكمة الإدارية (الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي) بعريضة تودع وتسجل لدى كتابة ضبط تلك المحكمة، سواء من طرف المكلف بالضريبة أو من طرف إدارة الضرائب (مدير الضرائب بالولاية).

والسؤال المطروح هو:ما هو الشكل الذي تفرغ فيه العريضة؟ وما هي البيانات التي يجب أن تتضمنها؟.

الفرع الأول
شكل العريضة

نص قانون الإجراءات الجبائية على شروط شكلية يجب توافرها في عريضة الدعوى، ولكن يجب هنا التمييز بين عريضة المكلف بالضريبة وعريضة إدارة الضرائب.

---

(١) المادتين ٣٠١-٤ و٣٠٢ -٤ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(٢) المرجع نفسه.

أولا: عريضة المكلف بالضريبة:

· أوجب قانون الإجراءات الجبائية استيفاء عريضة المكلف بالضريبة عدة شكليات، بحيث لا يقبل طلبه من دونها، تتمثل في تحرير العريضة على ورق مدموغ، وأن تكون موقعة من صاحبها.

١- تحرير العريضة على ورق مدموغ:

تسمية الورق المدموغ يقصد بها الورق العادي وعليه الطابع الضريبي (طابع الدمغة)[١] الخاضع لقانون الطابع.

فلقد أوجب المشرع تحرير عريضة الدعوى على ورق مدموغ[٢]، وكذا كل ما يستظهر من مذكرات أمام المحكمة الإدارية من طرف المكلف بالضريبة أو من قبل وكيله[٣].

والسؤال المطروح هو بخصوص مصير العريضة غير المحررة على ورق مدموغ هل يؤدي ذلك إلى عدم قبولها؟

إن اجتهاد مجلس الدولة في هذا المجال غير مستقر، فهناك قرارات تقر بجواز تدارك هذا السهو أثناء سير الدعوى، وتصحيح العريضة بجعلها مطابقة لما هو مقرر قانونا، وهذا ما جاء في قرار صادر عن المحكمة العليا في١٩٩٣/٠١/٠٣[٤] تم النص فيه على ما يلي:

---

(١) علاوة بوتغرار، سر الورق المدموغ وتجاوزات الكتاب العموميين، مقال،مجلة الموثق، العدد ٠٢، جويلية – أوت ٢٠٠١، ص ٣٩.

(٢) المادة ٨٣–١ من قانون الإجراءات الجبائية.

(٣) المادة ٨٤– ٣ من قانون الإجراءات الجبائية.

(٤) المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، في ١٩٩٣/٠١/٠٣، القرار رقم ٨٩٠٣٣، عبد العزيز أمقران، (رسالة...)، مرجع سابق، ص٥٠ .

"حيث أنه لا يبرز من قراءة القرار المطعون فيه بأن قضاة الموضوع أجابوا على الوجه المأخوذ من المادة ٣٩٧ الفقرة (٠١) من قانون الضرائب المباشرة التي تلزم المكلف بالضريبة بتحرير طعنه على ورق مدموغ.

حيث أن هذه المادة تسمح للقاضي بدعوة المكلف بالضريبة بتسوية هذا الإغفال أثناء الدعوى، وأنه يتعين إلغاء القرار المطعون فيه من أجل انعدام الأسباب مع الإحالة".

وهناك قرارات تقر بعدم قبول العريضة بسبب عدم دمغها على أساس أن دمغ العريضة من النظام العام، حيث جاء في قرار صادر عن مجلس الدولة في ٢٠٠٠/٠٦/٢٦ ما يلي:

عدم قبول العريضة بسبب عدم دمغها على أساس أن دمغ العريضة من النظام العام[١].

إن المادتين ٨٣ -١ و٨٤-٣ من قانون الإجراءات الجبائية نصتا صراحة على أنه يجب تحرير عريضة الدعوى وكل ما يستظهر من مذكرات أمام المحكمة الإدارية على ورق مدموغ، وهذا ما طبقه مجلس الدولة في قراراته الأخيرة متراجعا عن ما أقره سابقا بإمكانية تصحيح عيب الشكل الناتج عن عدم تحرير العريضة على ورق مدموغ.

لكن هناك من يرى بأنه يجوز تصحيح عيب عدم دمغ العريضة إلى غاية قفل باب التحقيق[٢].

---

(٢) مجلس الدولة، الغرفة الثالثة، في ٢٠٠٠/٠٦/٢٦، القرار رقم ١٧٦٩٢٢، عبد العزيز أمقران، (رسالة...)، مرجع سابق، ص ٥١.

(٣) حسين فريجة، مرجع سابق، ٩٠، وعبد العزيز أمقران (رسالة...)، مرجع سابق، ص٥٢.

٢- توقيع العريضة:

يجب أن تكون عريضة الدعوى أمام المحكمة الإدارية موقعة من قبل صاحبها[(١)]، وهذا يدل على أن المكلف بالضريبة تقدم إلى المحكمة الإدارية بإرادته الحرة، وعدم توقيع العريضة يؤدي إلى عدم قبولها شكلا[(٢)].

والسؤال المطروح في حالة وجود عائق يترتب عنه استحالة توقيع العريضة من قبل صاحبها فما هو الحل؟

إن قانون الإجراءات الجبائية لم يبين ذلك، على عكس المشرع الفرنسي الذي أورد الحل، حيث نص في قانون الضرائب على أنه إذا وجد مانع، فإنه يجوز لصاحب العريضة أن يودعها دون توقيع، على أن يقر من اللحظة التي يقدم فيها الطلب أمام المحكمة الإدارية وجود استحالة مادية تحول دون التوقيع[(٣)].

وإذا قدمت الدعوى من قبل وكيل، فإنه حسب المادة ٨٣-١ من قانون الإجراءات الجبائية تطبق أحكام المادة ٧٥ من ذات القانون، والتي تنص على أنه إذا قدمت الدعوى أمام المحكمة الإدارية من طرف وكيل فعليه أن يستظهر وكالة قانونية، ويجب أن تحرر على ورق مدموغ ومسجل قبل تنفيذ العمل المخول بموجبها.

أما إذا رفعت الدعوى من قبل محام مسجل قانونا في نقابة المحامين، أو من الأشخاص الذين يستمدون من وظائفهم أو من صفاتهم حق التصرف باسم المكلف بالضريبة، فهنا لا يشترط تقديم وكالة.

---

(١) المادة ٨٣-١ من قانون الإجراءات الجبائية.

(٢) حسين فرجة، مرجع سابق، ص ٩١، وعزيز أمزيان، مرجع سابق، ص ٧٢،
Jean Lamarque, (réclamation...), op cit, p 21.

(٣) حسين فريجة، مرجع سابق، ص ٩١.

ثانيا: عريضة إدارة الضرائب (مدير الضرائب بالولاية):

لا ينص قانون الإجراءات الجبائية على شكل معين تفرغ فيه عريضة إدارة الضرائب، حيث نصت المادة ٧٩-٢ من قانون الإجراءات الجبائية على:

"يمكنه أيضا أن يخضع بصفة تلقائية النزاع لقرر المحكمة الإدارية شريطة إبلاغ المشتكي تبعا للإجراء المنصوص عليه في المادة ٨٤-٢ أدناه.

وفي هذه الحالة تبت المحكمة الإدارية في الشكوى الأصلية دون أن يتعين على المكلف بالضريبة تجديدها على ورق مدموغ".

من هذا النص يتضح أن المشرع لم يحدد الحالات التي يمكن فيها لمدير الضرائب بالولاية اللجوء إلى مثل هذا الإجراء.

ولقد حددت المديرية العامة للضرائب ثلاثة شروط من أجل قيام مدير الضرائب بالولاية بعرض النزاع مباشرة على المحكمة الإدارية[١] وتتمثل في:

- ألا يكون مدير الضرائب بالولاية قد أبلغ المكلف بالضريبة بقراره قبل عرضه النزاع على المحكمة الإدارية.
- ألا يكون المكلف بالضريبة قد مارس حق اللجوء إلى القضاء على إثر عدم حصوله على جواب من مدير الضرائب بالولاية خلال أجل ستة (٦) أشهر بدء من تاريخ إيداع الشكوى.
- يجب على مدير الضرائب بالولاية إعلان المكلف بالضريبة بتوفره على أجل عشرون (٢٠) يوما للإطلاع على الملف وتقديم ملاحظاته.

غير أنه هناك من يرى أن فتح إمكانية إخضاع الشكوى مباشرة لقرار المحكمة

(1) Ministre des finances, Direction Générale des Impôts, Instruction sur les procédures contentieuses, 1995, p 68.

الإدارية، يكون في حالة ما إذا كان القرار الصادر عن مدير الضرائب بالولاية لا يحسم النزاع، حيث أن فحص الشكوى من طرف الأعوان المؤهلين يوحي لهم بأن المكلف بالضريبة يرغب في رفع النزاع إلى المحكمة الإدارية[(١)].

وتبت المحكمة الإدارية في الشكوى الأصلية دون أن يقوم المكلف بالضريبة بتجديدها على ورق مدموغ، أي أن القاضي يفصل في الشكوى باعتبارها عريضة وبالتالي يعفي مدير الضرائب بالولاية من شرط الورق المدموغ[(٢)].

كما أنه في حالة طعن مدير الضرائب بالولاية في رأي اللجنة الولائية للطعن أو اللجنة المركزية للطعن للضرائب المباشرة، فإن قانون الإجراءات الجبائية لم ينص على شكليات معينة يتعين على مدير الضرائب بالولاية أن يفرغ فيها عريضة الدعوى.

إلا أنه هناك من يرى أنه يتعين على الإدارة أثناء عرضها النزاع على المحكمة الإدارية، أن تبين بوضوح موقفها من القضية، سواء بدفاعها عن مواقفها السابقة المقررة من طرف مصالحها، أو بتقديمها لأدلة جديدة تخص موضوع النزاع[(٣)].

وبالرجوع إلى قانون الإجراءات المدنية بخصوص شكل العرائض المقدمة من طرف الإدارة، فإنه لم ينص إلا على شرط واحد تضمنته الفقرة ٠٣ من المادة ١٦٩ منه يتعلق بتوقيع الطعون والمذكرات المقدمة من الدولة (إذن من الإدارة)، حيث نصت على:

"ويجب أن يكون الطعن ومذكرات الدفاع المقدمة من الدولة موقعا عليها من

---

(1) Jean Lamarque, (réclamation...), op cit, p35.

(٢) حسين فريجة، مرجع سابق، ص ٩٠.

(3) Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Bulletin des services Fiscaux, décembre 1996 - n°17, p11.

وعزيز أمزيان، مرجع سابق، ص ٧٦.

الوزير المختص أو من الموظف الذي يفوض لهذا الغرض أو من أية سلطة تفويض بذلك بمقتضى نص في القانون أو في لائحة تمثيل جميع المجموعات العامة الأخرى أمام القضاء بواسطة السلطات المنصوص عليها في المواد التي تنظمها".

الفرع الثاني

محتوى العريضة

يجب أن تتضمن العريضة المقدمة للمحكمة الإدارية تحت طائلة البطلان بيانات نصت عليها المادة ٨٣-٢ من قانون الإجراءات الجبائية حيث جاء فيها ما يلي:

"يجب أن تتضمن كل دعوى عرضا صريحا للوسائل، وإذا جاء على إثر قرار صادر عن مدير الضرائب بالولاية، فيجب أن يرفق بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه".

بتحليل هذا النص يتضح بأن عريضة الدعوى يجب أن تحتوي على عرض صريح للوسائل، ويجب أن ترفق بإشعار تبليغ قرار مدير الضرائب بالولاية المعترض عليه.

أولا: يجب أن تتضمن العريضة عرضا صريحا للوسائل:

لقد أوجب قانون الإجراءات الجبائية أن تتضمن العريضة المقدمة إلى المحكمة الإدارية عرضا صريحا للوسائل،أي عرضا للوقائع التي تتصل بالنزاع والأدلة التي تثبت صحة إدعاءات المدعي(١).

وعلى المدعي تحديد طبيعة الوسائل التي يذكرها، بحيث تكون العريضة

(١) د. حسين فريجة، مرجع سابق، ص ٩٢،

Louis trotabas et Jean-marie cotteret, op cit, p308.

مسببة تسبيبا كافيا، وهنا يختلف الأمر فيما إذا كانت العريضة مقدمة من طرف إدارة الضرائب أو من طرف المكلف بالضريبة، فالإدارة لها حرية استبدال الأوجه المثارة في النزاع سواء كانت مدعية أو مدعى عليها، فإنها تستطيع في أي مرحلة من مراحل الدعوى استبدال الوجه لتأسيس طلبها أو دفاعها، أما المكلف بالضريبة فلا يمكنه الخروج عن الإطار العام الذي رسمه وحدده في شكواه المقدمة لإدارة الضرائب[1].

وهذا ما أكده قرار صادر عن مجلس الدولة في ٢٠٠٠/٠٢/١٤[2] وفصل بعدم قبول الدعوى لاختلاف فحواها عن فحوى الشكوى الضريبية، وجاء في حيثيات هذا القرار ما يلي:

"حيث وأنه في قضية الحال فإن المستأنف عليه وجه للمستأنفة شكوى ... لمنازعة ضريبة الرسم على النشاط غير التجاري... وفي عريضته الافتتاحية للدعوى... فإن المستأنف عليه لجأ إلى الجهة القضائية الإدارية لطلب إبطال التقييم الجزافي.

وأن المستأنف عليه أدخل إذن في عريضته الافتتاحية للدعوى شكوى لمنازعة اشتراكات مختلفة عن تلك التي ذكرها في شكواه، وأنه يتعين معاينة بأن قضاة الدرجة الأولى خرقوا مقتضيات المادة ٣٣٨ الفقرة ٢ و٣ من قانون الضرائب المباشرة وبالتالي إلغاء القرار المستأنف المصرح بقبول الدعوى".

ثانيا: يجب أن ترفق العريضة بإشعار تبليغ قرار مدير الضرائب بالولاية المعترض عليه:

أوجب المشرع الضريبي على المكلف بالضريبة أن يرفق عريضة الدعوى

---

(1) Charles Debbasch, op cit, p 790.

(٢) مجلس الدولة، الغرفة الأولى، في ٢٠٠٠/٠٢/١٤، القرار رقم ١٩٠١٧١، عبد العزيز أمقران، (رسالة...)، مرجع سابق، ص ٥٣.

بنسخة من القرار المطعون فيه، ففي هذا المجال أصدرت المحكمة العليا قرارا بتاريخ ٠٧/٠٤/ ١٩٩٠[١] جاء فيه ما يلي:

"من المقرر قانونا أن كل طلب يجب أن يحتوي صراحة على عرض للوسائل، وعندما يكون تابعا لقرار مدير الضرائب بالولاية، يجب أن يكون مرفقا بإشعار التبليغ الخاص بالقرار المتنازع فيه، ومن ثم فإن القضاء بما يخالف هذا المبدأ يعد خطأ في تطبيق القانون.

ولما كان من الثابت – في قضية الحال – أن قضاة المجلس بقبولهم العريضة الافتتاحية للطاعن ضده رغم أن الطلب لم يكن مرفقا بإشعار التبليغ الخاص بقرار المدير، خرقوا القانون.

ومتى كان كذلك استوجب إلغاء القرار المطعون فيه".

وبالإضافة لما تقدم يجب أن تتضمن العريضة البيانات العامة المتعلقة باسم المكلف بالضريبة ومحل إقامته، وموضوع الطلب واسم من يقدم له الطلب ومحل إقامته وصفته[٢].

ويمكن للمكلف بالضريبة أن يقدم طلبات جديدة غير تلك التي تقدم بها إلى مدير الضرائب بالولاية، لكن في حدود التخفيض الملتمس في البداية، وعليه أن يعبر عن هذه الطلبات صراحة في عريضته الخاصة بافتتاح الدعوى[٣].

والطلبات في الدعوى القضائية عموما هي ما يصبو إليه المدعي من وراء رفع دعواه، أو بمعنى آخر هي موضوع الدعوى نفسها[٤].

(١) المحكمة العليا،الغرفة الإدارية، في ١٩٩٠/٠٤/٠٧، القرار رقم ٦٤٢٥٥ ،المجلة القضائية، العدد ٠٤، سنة ١٩٩١، ص ٢٣٢.

(٢) د. حسين فريجة،مرجع سابق، ص ٩٢، وعزيز أمزيان، مرجع سابق، ص ٧٣.

(٣) المادة ٨٣-٣ من قانون الإجراءات الجبائية.

(٤) د. شادية إبراهيم المحروقي، الإجراءات في الدعوى الإدارية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، طبعة ٢٠٠٥، ص١٨٨.

. ويجب عليه أن يرفق العريضة بنسخ منها على ورق غير مدموغ للسماح بتبليغ كل الأطراف المعنية[١].

المطلب الثالث

إجراءات التحقيق

بعد تقديم العريضة وتسجيلها في كتابة ضبط المحكمة الإدارية(الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي)، يتم التحقيق فيها وفق إجراءات التحقيق العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية[٢]، وكذا وفق إجراءات التحقيق الخاصة المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية.

وعليه سنتطرق في هذا المطلب أولا إلى إجراءات التحقيق العامة، ثم إلى إجراءات التحقيق الخاصة.

الفرع الأول

إجراءات التحقيق العامة

تتمثل إجراءات التحقيق العامة في عريضة منازعات الضرائب في إجراءات التحقيق المتبعة في المنازعات الإدارية عموما، وتتميز هذه الإجراءات بعدة خصائص يمكن توضيحها في ما يلي:

- يغلب عليها الطابع التحقيقي أو الاستقصائي (Régime Inquisitoire) والذي يتميز بإعطاء القاضي الدور الأكبر في إدارة الدعوى، تكون له سلطة

---

(1) Louis trotabas et Jean - marie cotteret, op cit, p 308.

(٢) المادة ٢ من القانون ٩٨-٠٢ المؤرخ في ١٩٩٨/٠٥/٣٠ المتعلق بالمحاكم الإدارية، والمادة ٤٠ من القانون العضوي ٩٨- ٠١ المؤرخ في ١٩٩٨/٠٥/٣٠ المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله.

المبـــادرة[1]، ويصبح سيد التحقيق منذ أن يتقدم الخصوم بإدعاءاتهم، فهو الذي يحدد دور وكيفية سير جلسات الحكم، وله أن يقدر المواعيد المناسبة لتقديم المستندات أو المذكـرات أو للإطلاع، كـمـا تكون له سلطة إعلان قفل باب التحقيق، ويترتب على ذلك أنه لا يتصور أن يحكم القاضي بسقوط الخصومة، وله أن يصـدر أوامر للإدارة بتسليم الملفات والأوراق التي يرى ضرورتها في التحقيق وذلك من أجل تكوين قناعته[2].

وقد أبرزت المادة ١٧٠ من قانون الإجراءات المدنية هذا الدور، وأكدت عليه المحكمة العليا في قرارها الصادر في ١٩٨٩/٠١/١٤[3] والذي جاء فيه:

"من المستقر عليه قضاء أن المادة ٢٢٠ من قانون الإجراءات المدنية لا تجد عمليا ما يبرر تطبيقها في المجال الإداري، مادامت الإجراءات تكتسي طابع التحري والتحقيق ويتولى الإشراف عليها قاض يتمتع بحرية التصرف تجاه هذه الإجراءات، ومن ثم فإن القضاء بما يخالف هذا المبدأ يعد خطأ في تطبيق القانون يستوجب إلغاء القرار المطعون فيه".

- كما يغلب عليها الطابع الكتابي، وهذه الخاصية تساعد القاضي الإداري وتمكنه من تقدير مدى صلاحية القضية للفصل فيها، حيث تكون جميع الأدلة أو أغلبها مكتوبة، والمجال المحدود والمخصص للشفاهة، فهو يستخدم فقط لإيضاح

---

(١) د. شادية إبراهيم المحروقي، مرجع سابق، ص٦٥. وليلى زروقي، صلاحيات القاضي الإداري على ضوء التطبيقات القضائية للغرفة الإدارية للمحكمة العليا، مقال، نشرة القضاء، العدد ٥٤، سنة ١٩٩٩، ص١٧٨.

Charles Debbasch, op cit, p 792.

(٢) د. حسن السيد بسيوني، مرجع سابق، ص ١٨٤-١٨٦.

(٣) المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، في ١٩٨٩/٠١/١٤، القرار رقم ٥٧٠٢٤، المجلة القضائية لسنة ١٩٩٠ العدد ٠٤، ص١٨٩.

الأدلة المكتوبة وبغرض إلقاء الضوء عليها، وعند اعتناق القاضي حلا فاصلا للنزاع فينبغي أن يستند على دليل مكتوب وموجود في ملف القضية[1].

- كما يغلب عليها الطابع الحضوري (Régime contradictoire) الذي اعتبره مجلس الدولة الفرنسي مبدأ عاما في الإجراءات، ويترتب عليه أن لا يحكم القاضي حتى يكون كل من المدعي والمدعى عليه قدم كل مذكراته وطلباته ودفوعه في النزاع مع إخطار الخصم الآخر بكل ما يقدمه من وثائق ومستندات ومذكرات، وأن يكفل للخصوم الاتصال المتساوي بالنتائج التي تجمعت من تحقيقاته، وتقديم ميعاد كاف للخصوم لإمكانية الرد على القرائن والأدلة التي تحتويها أوراق الملف[2].

وعدم مراعاة الطابع الحضوري لإجراءات التحقيق في القضية، يجعل القرار الصادر معيبا وقابلا للإلغاء من قبل الجهة القضائية الأعلى[3].

وقد ألغت الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا في قرارها الصادر في ١٩٩٧/٠٦/٢٢[4] قرارا صادرا عن مجلس قضاء سيدي بلعباس، بسبب انعدام الطابع الحضوري المنصوص عليه في الفقرة الثالثة من المادة١٧٠-٣ من قانون الإجراءات المدنية:

"حيث فعلا أن المستشار المقرر ملزم طبقا لمقتضيات المادة ١٧٠-٣ من قانون الإجراءات المدنية تبليغ المذكرات الجوابية أو الإجابات بنفس الطريقة المعتمدة

---

(١) د. حسن السيد بسيوني مرجع سابق، ص ١٨٩-١٩٠،
Gustave peiser, Droit administratif général, 20° édition, Dalloz, 2000, p 238.
(٢) المرجع نفسه، ص١٨١.
(٣) عبد العزيز أمقران، (رسالة...)، مرجع سابق، ص ٥٦.
(٤) المحكمة العليا،الغرفة الإدارية، في ١٩٩٧/٠٦/٢٢، القرار رقم ١١٥٩٩٢، عبد العزيز أمقران، (رسالة...)، مرجع سابق، ص ٥٧.

بالنسبة للعريضة الافتتاحية للدعوى، وأنه لا يتبين من عناصر الملف أن المستشار المقرر احترم نص هذه المادة وأنه يتعين بالنتيجة إلغاء هذا القرار".

ويترتب على هذا المبدأ، استبعاد فكرة الحكم الغيابي وجواز المعارضة فيه لأن ذلك يتعارض مع مبدأ حضورية الإجراءات، وكذا استبعاد نظام شطب الدعوى لعدم حضور المدعي[1].

- تعمل على تحقيق التوازن بين طرفي الخصومة، فتسيير القاضي للخصومة يمكنه من إصدار أوامر للإدارة بتقديم ما تحت يدها من مستندات أو ملفات أو وثائق يتوقف عليها الفصل في الخصومة أو أنه يحملها عبء الإثبات حال كونها مدعى عليها، وبالتالي تكفل هذه الإجراءات إعادة التوازن بين طرفي الخصومة[2].

وقد أصدرت المحكمة العليا في هذا المجال قرارا في ١٩٨٧/٠٦/٠٦[3] جاء فيه:

"من المقرر قانونا أن الطاعن الذي يبرر استحالة حصوله على نسخة من القرار المطعون فيه يعفى من تقديمه، وكذا في حالة عدم تبليغه.

ومن المقرر أيضا أنه على القاضي المحقق في إطار السلطات المخولة له السعي لجعل الإدارة تقدم الوثيقة محل النزاع، ومن ثم فإن القضاء بخلاف هذين المبدأين يعيب القرار المطعون فيه بعدم الصحة القانونية ويستوجب إلغاؤه".

---

(١) د. شادية إبراهيم المحروقي، مرجع سابق، ص ٧٧.

(٢) د. حسن السيد بسيوني، مرجع سابق،ص ١٩٦. ومعوض عبد التواب، الدعوى الإدارية وصيغها، دار الفكر العربي القاهرة،مصر، طبعة ١٩٩٩، ص٣٨٦.

(٣) المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، في ١٩٨٧/٠٦/٠٦، القرار رقم ٥٤٠٠٣، المجلة القضائية لسنة ١٩٩٠، العدد ٠٣، ص١٩٨.

. إن كون إجراءات التحقيق تمتاز بالتحقيقية والحضورية والكتابة، تسمح للقاضي بالسيطرة على الخصومة وما يتبع فيها من إجراءات تكفل سرعة الفصل في المنازعة الإدارية ولا تترك لتماطل الخصوم(١).

وتجدر الإشارة إلى أنه يجب استبعاد الصلح، لأن فشل التظلم الإداري المسبق يعبر عن عدم وصول الطرفين لحل ودي(٢).

إن عبء الإثبات في المنازعات الإدارية يقع في الأصل على عاتق المدعي(٣)، إلا أن الأخذ بهذا الأصل على إطلاقه في مجال المنازعة الإدارية لا يستقيم مع واقع الحال، بالنظر إلى احتفاظ الإدارة في غالب الأمر بالوثائق والملفات ذات الأثر الحاسم في المنازعات، لذا فإنه من المستقر في المجال الإداري أن تلتزم الإدارة بتقديم سائر الأوراق والمستندات المتعلقة بموضوع النزاع والمنتجة في إثباته إيجابا أو نفيا، فإذا نكلت الإدارة عن تقديم الأوراق المتعلقة بالنزاع، فإن ذلك يقيم قرينة لصالح المدعي تلقي عبء الإثبات على عاتق الإدارة(٤).

إن الإثبات في المنازعات الضريبية التي يفصل فيها القاضي الإداري لا يلقى بصورة آلية على المدعي بل تتقاسمه إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة، وهو ما قررته الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا في قرارها الصادر في ١٩٩٧/٠٤/٢٧(٥)، والذي جاء فيه ما يأتي:

"حيث أنه إذا كان المكلف بالضريبة ملزما بالإتيان بالدليل المثبت لرقم

---

(1) Charles Debbasch, op cit , p 792.

(٢) رشيد خلوفي، قانون المنازعة الإدارية، د م ج،الجزائر، طبعة ١٩٩٥، ص ١١٢.

(٣) كما في الحالة المنصوص عليها بالمادة ٤٤ –٩ من قانون الإجراءات الجبائية.

(٤) معوض عبد التواب، مرجع سابق، ص ٣٨٦.

(٥) المحكمة العليا، الغرفة الإدارية في ١٩٩٧/٠٤/٢٧،القرار رقم ١١٦٢٥٠، عبد العزيز أمقران، (رسالة...)، مرجع سابق، ص ٧٥.

الأعمال المصرح به، فإن إدارة الضرائب ملزمة هي الأخرى بنفس الالتزام في حالة رفع رقم الأعمال المصرح به خاصة إذا كان هذا الرفع يفوق (١٠) مرات الرقم المصرح به كما هو الحال في قضية الحال.

حيث أنه في هذه الحالة بالتحديد وبوضعهم عبء الإثبات على عاتق المكلف بالضريبة وحده، فإن قضاة الدرجة الأولى يكونون قد أساءوا تفسير وقائع الدعوى وبهذا يستوجب قرارهم الإلغاء".

إن المكلف بالضريبة عند قيامه بالتصريح في الآجال المحددة قانونا، فإنه غير مطالب بتقديم الدليل الذي يثبت مبلغ المادة الخاضعة للضريبة.

إن إدارة الضرائب هي المطالبة بذلك في حالة تشكيكها في التصريح، وعليها يقع عبء الإثبات لدحض قرينة صحة التصريح.

أما في حالة تقاعس المكلف بالضريبة عن التصريح فإن قرينة الصحة تستبعد ويتحمل المكلف بالضريبة عبء الإثبات(١).

والإثبات هو: "إقامة الدليل أمام القضاء على وجود واقعة قانونية تعد أساسا لحق مدعي به وذلك بالكيفية أو الطرق التي يحددها القانون"(٢).

ويتم التحقيق في عريضة منازعات الضرائب بإتباع الإجراءات الآتية:

تعرض عريضة الدعوى عقب قيدها لدى كتابة الضبط على رئيس المجلس القضائي، الذي يحيلها إلى رئيس الغرفة الإدارية(٣).

---

(١) عبد العزيز أمقران، (رسالة...)، مرجع سابق، ص ٧٦،

Philippe Augé, op cit, p 232.

Charles Debbasch. op cit, p 792.

(٢) فرج محمد علي، عبء الإثبات ونقل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى، ٢٠٠٤.

(٣) المادة ١٦٩-٣ فقرة ٠١ من قانون الإجراءات المدنية.

. وإذا تبين لرئيس الغرفة الإدارية من عريضة الدعوى بأن حل القضية مؤكد، يجوز له أن يقرر بأن لا محل للتحقيق، ويحيلها للنيابة العامة كي تودع تقريرها في النزاع[1].

ومن الحالات التي يمكن فيها لرئيس الغرفة الإدارية أن يقرر بأن لا محل للتحقيق، إذا تبين له من الاطلاع على العريضة الافتتاحية والوثائق المرفقة بالملف أن المدعي رفع دعواه خارج الآجال القانونية، أو في الحالات التي يشترط فيها المشرع إتباع إجراء مسبقا قبل رفع الدعوى، وقد أكدت المحكمة العليا هذا المبدأ في قرارها الصادر في ١٩٨٩/٠١/٢٨[2] حيث جاء فيه:

فالتظلم المسبق في هذه المنازعات (منازعات الضرائب) ضروري قبل رفع الدعوى، وتخلف هذا الإجراء يجعل حل القضية مؤكد وبالتالي يغني عن التحقيق.

وأما أن يقدر أهمية التحقيق، وفي هذه الحالة يحيلها إلى المستشار المقرر الذي يتولى مهمة إعلانها للخصوم، ويعمل على إعداد وتهيئة المنازعة للفصل فيها[3].

فيقوم المستشار المقرر بتبليغ العريضة إلى المدعى عليه مع إنذاره بأن يودع مذكرة جوابية مصحوبة بعدد من النسخ بقدر عدد الخصوم وذلك في المواعيد التي يحددها[4].

---

(١) المادة ١٧٠ فقرة ٠٥ من قانون الإجراءات المدنية.

(٢) المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، في ١٩٨٩/٠١/٢٨، القرار رقم ٦٣٩٧٥ المجلة القضائية لسنة ١٩٩٣ العدد ٠٤، ص ١٩٤.

(٣) المادتان ١٦٩ و١٧٠ من قانون الإجراءات المدنية.

(٤) المادة ١٧٠ فقرة ٠١ من قانون الإجراءات المدنية.

ويتم تبليغ العرائض المقدمة ضد قرار وزاري أو ضد قرار صادر لصالح الدولة إلى الوزراء المختصين مباشرة[1].

ويقوم بإجراء إعلان عريضة الدعوى عن طريق كتابة الضبط، ومن ثم فإن خطأ الإعلان لا يبطل العريضة[2].

وتمثل دعوة المدعى عليه لإبداء رده أو مذكرات دفاعه أو حضوره أمام المستشار المقرر توطئة لإعداد تقرير لتحديد جلسة المحكمة[3].

ويمكن مدير الضرائب بالولاية أثناء التحقيق في الدعوى أن يقدم طلبات فرعية، بقصد إلغاء أو تعديل القرار الذي أصدره في موضوع الشكوى الابتدائية، وتبلغ هذه الطلبات إلى المشتكي طبقا لمقتضيات المادة ٨٤-٢ من قانون الإجراءات الجبائية[4].

ويكون دور المستشار المقرر بمثابة صمام أمان يعمل على تلافي بطلان الإجراءات وتصحيحها[5].

ويسمح التحقيق بتكوين اقتناع القاضي للحل الواجب اتخاذه في النزاع، وإجراء التحقيق لا يكون إلا بناء على اقتناع القاضي، فقد يقوم به من تلقاء نفسه أو بناء على طلب الخصوم، ويكون له تقدير الأدلة التي يقدمها الخصوم[6].

كما يجب على المستشار المقرر حسب المادة ١٧٠ من قانون الإجراءات المدنية:

---

(١) المادة ١٧٠ فقرة ٠٢ من قانون الإجراءات المدنية.

(٢) د. حسن السيد بسيوني، مرجع سابق، ص ٢٣٠.

(٣) المرجع نفسه، ص٢٣٠.

(٤) المادة ٨٨ من قانون الإجراءات الجبائية.

(٥) المادتان ٢٥٠ و٤٦٢ من قانون الإجراءات المدنية.

(٦) د. حسن السيد بسيوني، مرجع سابق، ص ٢٣٣.

- أن يستبعد من المرافعات المذكرات التي تودع في تاريخ لاحق لانقضاء آخر ميعاد ممنوح لإيداعها.
- أن يقوم بإعداد الملف، ويأمر بتقديم المستندات التي يراها لازمة للتحقيق في القضية.
- أن يأمر بتبليغ مذكرات الدفاع مع ما قد يقدم من ردود عليها بنفس الشروط المقررة بالنسبة للعريضة، ويمنح الخصوم في هذه الحالة أجلا يسمح لهم بتقوية أوجه الدفاع عن طعنهم[1].
- أن يقوم بإيداع تقريره المكتوب عندما تصبح القضية مهيأة للفصل فيها، ويحيل الملف إلى النيابة العامة التي تودع تقريرها في ميعاد شهر.
- أن يحدد بالاتفاق مع الرئيس تاريخ الجلسة، سواء قدمت النيابة العامة طلباتها في الوقت المحدد أم لا.
- أن يأمر كاتب الضبط بأن يحيط النيابة العامة والخصوم علما بتاريخها، وذلك قبل ثمانية أيام على الأقل من تاريخ انعقاد الجلسة.

وبعد تلاوة التقرير بمعرفة المقرر، يسوغ للخصوم أو لمحاميهم إبداء ملاحظاتهم الشفوية دعما لمذكراتهم المكتوبة، ثم تقوم النيابة العامة بإبداء طلباتها، وتحال القضية بعد ذلك للمداولة طبقا للمادة ١٤٢ من قانون الإجراءات المدنية[2].

ويجوز للمجلس القضائي أيضا سماع مأموري الإدارة،أو طلب حضورهم أمامه لتقديم الإيضاحات[3].

---

(١) د. حسن السيد بسيوني، مرجع سابق، ص ٢٣٣.
(٢) المادة ١٧٠ مكر فقرة ٠٣ من قانون الإجراءات المدنية.
(٣) المادة ١٧٠ مكرر فقرة ٠٤ من قانون الإجراءات المدنية.

ويحدد اليوم الذي يصدر فيه حكمه[1].

وتجرى مداولة المجلس بغير حضور النيابة العامة أو الأطراف أو محاميهم أو كاتب الضبط[2].

ولتكوين اقتناع القاضي في التوصل إلى حل للمنازعة الضريبية، إذا تبين للمجلس القضائي بأن إجراءات التحقيق العامة غير كافية للتحقيق في عريضة الدعوى الضريبية، فإنه توجد مجموعة من الوسائل تسمح للقاضي بالبحث عن الحقيقة، نص عليها قانون الإجراءات الجبائية وهي إجراءات التحقيق الخاصة،وهنا لا يحدد اليوم الذي يصدر فيه قراره إلا بعد أستفاء إجراءات التحقيق الخاصة.

الفرع الثاني

إجراءات التحقيق الخاصة

إجراءات التحقيق الخاصة في مجال منازعات الضرائب لا تشمل كل إجراءات التحقيق الخاصة السارية في مجال المنازعات الإدارية، بل يقتصر الأمر في مجال منازعات الضرائب المباشرة على ثلاثة إجراءات خاصة، والمتمثلة في التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق والخبرة.

وقد نصت على هذه الإجراءات الخاصة المادة ٨٥-٠٢ من قانون الإجراءات الجبائية والتي جاء فيها:

" إن إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال هي التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق والخبرة".

---

(١) المادة ١٤٢ فقرة٠٢ من قانون الإجراءات المدنية.

(٢) المادة ١٤٢فقرة ٠٣ من قانون الإجراءات المدنية.

أولا: التحقيق الإضافي:

نصت على هذا الإجراء المادة ٨٥-٢ من قانون الإجراءات الجبائية وتتمثل معطيات هذا الإجراء في ما يلي:

التحقيق الإضافي يكون وجوبيا كلما قدم المكلف بالضريبة وسائل جديدة قبل صدور الحكم الفاصل في النزاع .

إذا تذرع مدير الضرائب بالولاية بوقائع أو أسباب لم يسبق للمكلف بالضريبة العلم بها، يتم إعلام المكلف بالضريبة بذلك.

يقوم مدير الضرائب بالولاية بإرسال الملف مصحوبا بطلباته إلى كتابة الضبط، ويعلم المكلف بالضريبة بأن له أجل ٣٠ يوما للإطلاع على الملف وتقديم ملاحظاته المكتوبة، ويعلن عن رغبته في اللجوء إلى الخبرة[١] .

بمعنى أنه إذا قاد التحقيق الإضافي أحد الأطراف لإثارة وقائع أو أسباب جديدة، يفتح التحقيق من جديد، مع إعلام وتبليغ الطرف الآخر كما هو الحال في بداية إجراءات المنازعة[٢] .

هذا الأخذ والرد أورده المشرع حماية لحقوق الدفاع، وكذلك لتمكين وتسهيل الفصل في المنازعة المطروحة بكل موضوعية[٣] .

وكل مذكرة تقدم إلى الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي من قبل المدعين أو وكلائهم، يجب أن تحرر على ورق مدموغ[٤] .

---

(١) المادة ٨٤ - من قانون الإجراءات الجبائية.

(2) Louis trotabas et Jean-marie cotteret, op cit, p 310.

(٣) عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص ٧٨.

(٤) المادة ٨٤- ٣ من قانون الإجراءات الجبائية.

ثانيا: مراجعة التحقيق:

هذا الإجراء نصت عليه المادة ٨٥ - من قانون الإجراءات الجبائية، ويقرره القاضي إذا ما رأى بأن المنازعة الضريبية المطروحة عليه غير جاهزة للفصل فيها.

ويتم هذا الإجراء كالآتي:

تسند عملية مراجعة التحقيق إلى أحد أعوان مصلحة الضرائب غير ذلك الذي قام بالتحقيق الأول.

وتتم عملية مراجعة التحقيق بحضور المدعي (المكلف بالضريبة)أو وكيله، كما تتم بحضور رئيس المجلس الشعبي البلدي،أو عضوين اثنين من أعضاء لجنة الطعن على مستوى الدائرة، في الحالات المنصوص عليها في المادة ٧٦ من قانون الإجراءات الجبائية.

وهذه الحالات المنصوص عليها بالمادة ٧٦ من قانون الإجراءات الجبائية غير واضحة، ولكن بالرجوع لما هو معمول به في فرنسا فإن هذا الحضور يكون إذا تعلق الأمر بالضرائب المحلية (البلدية)[١].

يقوم العون المكلف بالتحقيق بتحرير محضر يضمنه ملاحظات المدعي، وكذا عند الاقتضاء ملاحظات رئيس المجلس الشعبي البلدي، ويبدي هو بدوره برأيه في النزاع.

يرسل الملف بعد مراجعة التحقيق إلى مدير الضرائب بالولاية، والذي يرسله بدوره إلى المحكمة الإدارية (الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي) مرفقا باقتراحاته.

ثالثا: الخبرة:

تمثل الخبرة إحدى إجراءات التحقيق الخاصة الرئيسية، والتي تأمر بها

(1) Jean lamarque, (Réclamation...), op cit, p 31.

المحكمة الإدارية، سواء أكان ذلك تلقائيا أو بناء على طلب المكلف بالضريبة، أو مدير الضرائب بالولاية[1].

ورفض طلب الطاعن بتعيين خبير يعد مخالفا للقانون، وهذا ما أكده قرار للمحكمة العليا في ١٩٩٠/٠٢/١٠[2]، حيث جاء فيه:

"من المقرر قانونا أنه يمكن أن تأمر الغرفة الإدارية التابعة للمجلس القضائي بإجراء الخبرة، إما تلقائيا،و إما بناء على طلب المكلف وأما بناء على طلب المدير، ومن ثم فإن القضاء بما يخالف هذا المبدأ يعد مخالفا للقانون".

ويتم هذا الإجراء وفقا لمقتضيات المادة ٨٦ من قانون الإجراءات الجبائية، التي تبين بعض الخصوصيات بالنسبة للخبرة في مجال الضرائب المباشرة، إضافة للمقتضيات الواردة في المواد من ٤٧إلى ٥٥ مكرر من قانون الإجراءات المدنية.

وتتميز الخبرة بطابع تقني، فالخبير يعين لتنوير المحكمة الإدارية التي عينته، حول نقاط تتعلق بالوقائع وبخصوص نتائج تقنية تتضمنها[3].

وفي الحالة التي تقرر فيها المحكمة الإدارية إجراء الخبرة، فإنها تقوم بتحديد مهمة الخبير[4].

وسنتطرق هنا إلى تعيين الخبير ورده، ثم إلى إجراءات الخبرة:

(١) المادة ٨٦- ١ من قانون الإجراءات الجبائية.

(٢) المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، في ١٩٩٠/٠٢/١٠، القرار رقم ٦٢٧٣١، المجلة القضائية العدد ٠٤، سنة ١٩٩١، ص ٢٢٤.

(٣) مقداد كوروغلي، الخبرة في المجال الإداري، مقال، مجلة مجلس الدولة، العدد ٠١، ٢٠٠٢، ص ٤٣.

(٤) المادة ٨٦ -١ من قانون الإجراءات الجبائية.

١- تعيين الخبير ورده:

نتناول أولا تعيين الخبير وثانيا رده.

١-١ تعيين الخبير:

تتم الخبرة على يد خبير واحد تعينه المحكمة الإدارية، غير أنها تسند إلى ثلاثة خبراء إذا طلب أحد الطرفين ذلك، وفي هذه الحالة كل طرف يعين خبيره، والخبير الثالث تعينه المحكمة الإدارية[١].

ومهمة الخبير لا يمكن إسنادها إلى أحد الموظفين الذين شاركوا في تأسيس الضريبة المعترض عليها، كما أنه لا يمكن أن يعين كخبير من أدلى برأيه في القضية، أو من تم توكيله من قبل أحد الأطراف أثناء التحقيق[٢].

١-٢- رد الخبير:

يحق لكل من طرفي النزاع رد الخبير سواء المعين من طرف المحكمة الإدارية أو من طرف الخصم، ويتولي مدير الضرائب بالولاية تقديم الرد باسم الإدارة[٣].

يجب أن يكون طلب رد الخبير مسببا، ويوجه إلى المحكمة الإدارية في أجل ٠٨ أيام كاملة، اعتبارا من اليوم الذي يستلم فيه الطرف المعني تبليغ اسم الخبير الذي يسعى إلى رده، وعلى الأكثر قبل بداية إجراء الخبرة[٤].

ويبت في طلب الرد بتا عاجلا[٥].

(١) المادة ٨٦-٢ من قانون الإجراءات الجبائية.
(٢) المادة ٨٦-٣ من قانون الإجراءات الجبائية.
(٣) المادة ٨٦-٤ فقرة ٠١ من قانون الإجراءات الجبائية.
(٤) المادة ٨٦-٤ فقرة ٠٢ من قانون الإجراءات الجبائية.
(٥) المادة ٨٦-٤ فقرة ٠٣ من قانون الإجراءات الجبائية.

• ويجب رد الخبير حسب ما قرره مجلس الدولة أمام الجهة القضائية الآمرة بتعيينه، ولا ينبغي صدور القرار وإثارة مسألة الرد على مستوى الجهة القضائية الفاصلة في الاستئناف(١).

يسير الخبرة الخبير المعين من طرف المحكمة الإدارية(٢)، وفي حالة عدم قبول الخبير إنجاز الخبرة أو عدم قيامه بالمهمة المسندة إليه، يعين خبير آخر في مكانه(٣) بواسطة أمر يصدره رئيس الجهة القضائية التي أمرت بالإجراء(٤).

٢- إجراءات الخبرة :

تنجز الخبرة بصفة عملية تحت رئاسة الخبير المعين من طرف المحكمة الإدارية، والذي يقوم بتحديد يوم وساعة بدء العمليات، ويخبر مصلحة الضرائب المعنية والشاكي، وإذا اقتضى الأمر الخبيرين الآخرين مسبقا بعشرة (١٠) أيام على الأقل(٥).

وفي فرنسا رئيس المحكمة الإدارية هو الذي يحدد بدء العمليات ويخطر الخبراء والمدعي ومدير الضرائب ورئيس البلدية وممثلي اللجنة البلدية(٦).

ينتقل الخبراء إلى الأمكنة بحضور ممثل إدارة الضرائب والشاكي و/ أو ممثله، وعند الاقتضاء رئيس لجنة الدائرة للطعن، ويقومون بالمهمة المسندة إليهم من

(١) عبد العزيز أمقران، (رسالة...)، مرجع سابق، ص ٦٣.
(٢) المادة ٨٦-٦ من قانون الإجراءات الجبائية.
(٣) المادة ٨٦-٥ من قانون الإجراءات الجبائية.
(٤) مقداد كوروغلي،مرجع سابق، ص٥٠، ولحسين بن شيخ أث ملوية، مبادئ الإثبات في المنازعة الإدارية، دار هومة، الجزائر، طبعة ٢٠٠٤، ص ٢٢٠.
(٥) المادة ٨٦ -٦ من قانون الإجراءات الجبائية.
(6) Louis trotabas et Jean -marie cotteret, op cit , p 310.

طرف المحكمة الإدارية (إن هذا الإجراء غير مطبق حاليا من طرف أية جهة قضائية)[1].

يتولى عون الإدارة تحرير محضر ويضمنه رأيه، ويحرر الخبراء إما تقريرا مشتركا أو تقارير مستقلة[2].

وهناك من يتساءل لماذا يقوم عون مصلحة الضرائب بكتابة تقرير يضمنه رأيه، ما دام الخبراء يقومون بتحرير تقارير عن أعمالهم[3]؟.

إنه من الأجدر في هذا المجال الالتزام بما ورد النص عليه في المادة ٥٣ من قانون الإجراءات المدنية، والمتمثل في أن يثبت الخبير في تقريره أقوال وملاحظات الإدارة والمكلف بالضريبة، ومنه فإن رأي مصلحة الضرائب وملاحظاتها يتم تسجيلها من قبل الخبير في تقريره، ولا تكون بحاجة إلى أن يحرر العون الممثل لهذه الإدارة محضرا مع تضمينه رأيه[4].

يودع محضر وتقارير الخبراء كتابة ضبط المحكمة الإدارية، حتى يتسنى للأطراف المخطرة قانونا بالإطلاع عليها في أجل عشرين (٢٠) يوما[5].

يقدم الخبراء كشفا بمصاريفهم وأتعابهم، وتتم التصفية وتحديد الرسم بقرار يصدره رئيس المحكمة الإدارية طبقا للتعريفة المحددة بقرار يصدره الوزير المكلف بالمالية[6].

---

(١) مقداد كور وغلي، مرجع سابق، ص ٥٠.
(٢) المادة ٨٦-٧ فقرة ٠٢ من قانون الإجراءات الجبائية.
(٣) د. حسين فريجة، مرجع سابق، ص ١٠١.
(٤) عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص ٨١.
(٥) المادة ٨٦-٨ من قانون الإجراءات الجبائية، ومقداد كوروغلي، مرجع سابق، ص٥٠.
(٦) المادة ٨٦ -٩ فقرة ٠١ من قانون الإجراءات الجبائية.

غير أن التقارير المودعة بعد مرور أكثر من ثلاثة (٠٣) أشهر من غلق المحضر، لا تؤخذ بعين الاعتبار عند تحديد الأتعاب[١].

ويستطيع الخبراء أو الأطراف ضمن أجل ثلاثة (٠٣) أيام كاملة ابتداء من تاريخ تبليغهم قرار رئيس المحكمة الإدارية، أن يعترضوا على التصفية أمام هذه الجهة القضائية، والتي تبت في هذه المنازعة في هيئة غرفة مشورة[٢].

ويتحمل الطرف الذي يخسر دعواه مصاريف الخبرة، إلا أنه إذا تمت الاستجابة لطلبه جزئيا، فإنه يتحمل جزءاً من مصاريف الخبرة، حسب النسب التي يحددها القرار القضائي، وذلك مع مراعاة حالة الخلاف عند بداية الخبرة[٣].

ويتكفل بمصاريف الخبرة الموضوعة على عاتق الإدارة:

- إما الخزينة العمومية إذا تعلق النزاع بضرائب أو رسوم أو غرامات حصلت لفائدة الدولة.
- وإما الصندوق المشترك للجماعات المحلية، إذا تعلق النزاع بضرائب ورسوم تستوجب اقتطاعا مقابل مصاريف الإدراج في حكم انعدام القيمة لفائدة هذه الهيئة[٤].

وإذا اعتبرت المحكمة الإدارية بأن الخبرة كانت غير قانونية أو ناقصة، يمكنها الأمر بإجراء خبرة تكميلية جديدة، تتم وفقا للشروط المحددة أعلاه[٥].

---

(١) المادة ٨٦-٩ فقرة ٠٢ من قانون الإجراءات الجبائية .

(٢) المادة ٨٦- ٩ فقرة ٠٣ من قانون الإجراءات الجبائية، ود. حسين فريجة، مرجع سابق، ص ١٠٣.

(٣) المادة ٩٨-٢ من قانون الإجراءات الجبائية.

(٤) المادة ١٠٠ من قانون الإجراءات الجبائية.

(٥) المادة ٨٦ -١٠ من قانون الإجراءات الجبائية، ومقداد كور وغلي، مرجع سابق، ص ٥٠.

ولا يقيد رأي الخبير القاضي، فإن خالفه فعليه أن يسبب قراره، ويذكر ما اعتمد عليه من عناصر في ذلك[1].

وللقاضي أن يعتبر جانبا من التقرير صالحا ويستبعد الباقي.

وللقاضي أيضا أن يرفض الخبرة جملة ويعين خبيرا آخر للقيام بنفس المهمة.

وهناك من يرى بأنه: "من الملاحظ أن القضاة عادة ما يلجأ ون إلى الخبرة دون بذل جهد في التحقيق بأنفسهم في بعض النزاعات، وينسون بأن اللجوء إلى الخبير لا يجب أن يتم إلا في حالة الضرورة ولاسيما في إطار تقني محض"[2].

وما تجدر الإشارة إليه، أن أغلب الخبراء المعينين في هذا المجال هم خبراء محاسبون ليست لهم دراية كافية بالميدان الضريبي الذي يتطلب الإلمام بالجانب المحاسبي والقانوني معا، وبالتالي يجب اعتماد خبراء ضريبيين في مجال منازعات الضرائب.

المطلب الرابع

إصدار القرار

القرار هو النهاية الطبيعية للمنازعة الضريبية، ويمر إجرائيا بمرحلة المداولة وذلك بعد الإعلان عن قفل باب المرافعات[3]، وذلك بعد إجراء التحقيقات وتكوين اقتناع القاضي، ثم ينطق به في جلسة علنية[4].

---

(١) محمود توفيق اسكندر، الخبرة القضائية، دار هومة الجزائر، طبعة ٢٠٠٢، ص ١٥٥.

(٢) مقداد كوروغلي، مرجع سابق، ص ٥١.

(3) Charles Debbasch, op cit, p 793.

(٤) المادة ٨٩– فقرة ٢ من قانون الإجراءات الجبائية، والمادة ٢٦٠ من قانون الإجراءات المدنية.

ويتطلب النطق بالقرار حضور جميع القضاة الذين اشتركوا في المداولة لما في ذلك من تمسكهم برأيهم في مواجهة الخصوم[١].

ويتضمن القرار بيانات إلزامية، كما يجب أن يبلغ للأطراف لترتيب آثاره.

وسنتطرق أولا إلى محتوى القرار ثم إلى تبليغ القرار وترتيبه لآثاره:

الفرع الأول
محتوى القـــرار

يصدر القرار وفقا لمقتضيات المادة ١٤٤ من قانون الإجراءات المدنية، والتي تقضي بأن يصدر القرار من ثلاثة قضاة.

وفي فرنسا أكد مجلس الدولة على ضرورة احترام هذا الشرط، نظرا لتعلقه بالنظام العام، وإغفاله يؤدي بطلان الحكم الصادر في الدعوى الإدارية[٢].

ويجب أن يتضمن القرار مجموعة من البيانات التي يمكن تقسيمها إلى:

أولا: البيانات المتعلقة بالجهة القضائية:

يجب أن يشتمل القرار على اسم الجهة القضائية التي أصدرته، وأسماء القضاة الذين اشتركوا فيه، واسم العضو المقرر وممثل النيابة وكاتب الضبط.

ثانيا: البيانات المتعلقة بأطراف الخصومة وطلباتهم:

وتشمل أسماء وألقاب أطراف الدعوى، وصفتهم ومهنتهم،ومحل إقامتهم والمحامين عنهم، والطلبات التي قدمت والدفوع والأسانيد التي يستند عليها كل منهم.

---

(١) د. حسن السيد بسيوني، مرجع سابق، ٢٦٤.

(٢) د. شادية إبراهيم المحروقي، مرجع سابق، ص ٢٧٠.

ثالثا: بيانات عامة:

يتطلب المشرع ضرورة تصدير الأحكام بالعبارة الآتية: "الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية – باسم الشعب الجزائري"[1].

كما يشترط أن يتضمن القرار ما يفيد بأنه صدر علانية، وما يفيد تأشير المحكمة الإدارية على جميع المستندات والوثائق المقدمة من الخصوم، ومحاضر إجراءات التحقيق التي تكون قد تمت، وتاريخ إصداره ومكانه، وذكر ما إذا كانت النيابة العامة قد أبدت طلباتها عند الاقتضاء من عدمه، كما يوقع على أصل الحكم من الرئيس والعضو المقرر وكاتب الضبط.

رابعا: تسبيب الحكم:

التسبيب إجراء شكلي يجب أن يتضمنه القرار، ويترتب على إغفاله بطلان القرار، ويتمثل في مجموعة الأدلة الواقعية والحجج القانونية التي استندت عليها المحكمة الإدارية في تكوين اقتناعها بالحل الذي ضمنته قرارها.

كما يجب الإشارة إلى النصوص القانونية التي أثارها النزاع، وكذا ما يفيد تلاوة تقرير المستشار المقرر.

والتسبيب يحقق عناية القاضي بأحكامه وتوخيه العدالة فيها، كما أنه يمكن كل من الخصوم وقاضي الدرجة الثانية من مراقبتها إذا ما شابها عيب[2].

وهناك دفوع لا يلتزم القاضي الإداري بالرد عليها، مثل الدفوع غير المنتجة في القضية[3].

---

(١) المادة ٣٨ من قانون الإجراءات المدنية.

(٢) د. حسن السيد بسيوني، مرجع سابق، ص ٢٦٥.

(٣) د. شادية إبراهيم المحروقي، مرجع سابق، ص٢٧٣.

خامسا: منطوق الحكم:

. وهو الرأي الذي انتهى إليه القضاة في مداولاتهم في الخصومة، بالاستجابة الكلية أو الجزئية لطلبات المدعي أو رفضها.

ويعد اهمم أقسام القرار، حيث أنه الجزء الذي تتحدد على أساسه مراكز الخصوم التي كانت متنازعا فيها[(١)].

الفرع الثاني

تبليغ القرار والآثار المترتبة عنه

نتعرض أولا إلى تبليغ القرار وثانيا إلى الآثار المترتبة عنه.

أولا: تبليغ القرار:

تبلغ القرارات التي تصدرها المحكمة الإدارية وجوبا إلى جميع أطراف الدعوى، ويتم التبليغ بواسطة كاتب ضبط تلك المحكمة.

وهذا ما نصت عليه المادة ١٧١ فقرة ٠٤ من قانون الإجراءات المدنية والتي جاء فيها:

"وخلافا لأحكام المادة ١٤٧ تبلغ الأحكام الصادرة في المواد الإدارية أو الصادرة في المواد المستعجلة بقوة القانون بمعرفة قلم الكتاب إلى جميع أطراف الخصومة...".

ويبلغ القرار إلى مديرية الضرائب التي دخلت النزاع، كما يبلغ إلى المكلف بالضريبة المعني إلى موطنه الحقيقي، وإذا كان المكلف بالضريبة شركة فيجب أن يكون تبليغ القرار إلى مقرها الرئيسي[(٢)].

---

(١) د. حسن السيد بسيوني، مرجع سابق، ص ٢٦٦.

(٢) د. حسين فريجة، مرجع سابق، ص ١٠٨.

ثانيا: الآثار المترتبة عن القرار:

يترتب على النطق بالقرار تمتعه بحجية الشيء المقضي به، بمقتضاها يعتبر القرار متضمنا قرينة لا تقبل الدليل العكسي على أنه صدر صحيحا من حيث إجراءاته، وأن ما قضى به هو الحق بعينه من حيث الموضوع[1].

إن الآثار المترتبة عن القرار الصادر عن المحكمة الإدارية في مجال الضرائب المباشرة هي تنفيذه، ما لم يطعن فيه خلال الآجال القانونية.

فإذا كان ضد إدارة الضرائب، فعلى مدير الضرائب بالولاية تنفيذ القرار القضائي، وذلك بأن يضع تحت تصرف المكلف بالضريبة التخفيضات المعلن عنها[2].

وإذا كان لمصلحة إدارة الضرائب، فعلى المكلف بالضريبة تنفيذ قرار القضاء، وتكون الإجراءات التي قامت بها إدارة الضرائب قصد تحصيل ديون الخزينة صحيحة وتستمر في مباشرتها[3].

وبإمكان المكلف بالضريبة أن يستأنف هذا القرار أمام مجلس الدولة إذا لم يرضه، كما يجوز لإدارة الضرائب أيضا أن تستأنف قرار المحكمة الإدارية[4].

وما تجدر الإشارة إليه هو أن الاستئناف لا يوقف تنفيذ القرار المتخذ من طرف المحكمة الإدارية[5].

---

(١) د. حسن السيد بسيوني، مرجع سابق، ص ٤٠٦،
Charles Debbasch, op cit, p 793.

(2) Louis Trotabas et Jean- marie cottert, op cit, p311.

(٣) عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص ٨٧.

(٤) المادتين ٩٠ و٩١ من قانون الإجراءات الجبائية.

(٥) المادة ١٧١ فقرة ٠٣ من قانون الإجراءات المدنية.

المبحث الثاني

الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة

معلوم أن مبدأ التقاضي على درجتين هو من المبادئ العامة التي تحكم المنازعة الإدارية، والذي يكفل للطرف المحكوم عليه أو المحكوم له ببعض طلباته، إمكانية اللجوء إلى القضاء لإعادة النظر في القرار الصادر عن المحكمة الإدارية (الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي) وتدارك ما شابه من أخطاء في تقدير الوقائع أو في تطبيق القانون.

ولقد قرر المشرع نظاما خاصا للطعن في القرارات القضائية الإدارية، والذي يبين عدم جدوى طريق الطعن بالمعارضة في القرارات الإدارية، لتعذر صدور قرار غيابي في منازعة إدارية،رغم النص عليه في المادة١٧١ فقرة ٠٢ من قانون الإجراءات المدنية والتي جاء فيها:

"ولا تكون تلك الأحكام قابلة للطعن فيها بالمعارضة إلا إذا لم يكن المدعى عليه قد أبلغ بالطعن.

ولا تقبل المعارضة إلا في ميعاد شهر من تاريخ تبليغ الحكم".

إن هذا الطريق من الطعن يتعارض مع طبيعة الدعوى الإدارية التحقيقية ومع طبيعتها الكتابية، وأن المدعى عليه غالبا ما يكون الإدارة والتي يكون محل إقامتها معلوم، وعليه فلن يتعذر الاستدلال عليه لإعلانه، فإن لم يمتثل للإعلان أعتبر الحكم حضوريا في مواجهته[١].

كما أن طريق الطعن بالنقض في القرارات الإدارية، أصبح متعذرا إن لم يكن مستحيلا في مواجهة القرارات القضائية الإدارية، فقد قصر المشرع مهمة الفصل

---

(١) د. حسن السيد بسيوني، مرجع سابق، ص ٢٧٤.

في المنازعة الإدارية على مستويين، مستوى المحكمة الإدارية (الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي) ومستوى مجلس الدولة[1].

ففي المستوى الأول تفصل المحكمة الإدارية بمقتضى أحكام ابتدائية تقبل الطعن بالاستئناف (و لا تقبل الطعن بالنقض).

وفي المستوى الثاني يفصل مجلس الدولة بمقتضى أحكام نهائية، باعتباره محكمة آخر درجة.

يترتب على ذلك أنه لا يقبل من النيابة العامة الطعن لصالح القانون في الأحكام الإدارية، حيث قصر المشرع إثارة هذا الطعن في مواجهة الأحكام التي كان يقبل الطعن فيها بالنقض[2].

كما أن التماس إعادة النظر لا يكون إلا في الأحكام التي لا تقبل الطعن بالمعارضة أو بالاستئناف[3]، ومنه عدم جواز الطعن بالتماس إعادة النظر أمام المحكمة الإدارية.

وأن الطعن لتصحيح الأخطاء المادية هو طريق احتياطي، يستخدم في حالة استحالة الطعن في الحكم الصادر عن مجلس الدولة، ولا يجوز أمام المحكمة الإدارية.

وبالتالي فالقرارات الصادرة من طرف المحكمة الإدارية (الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي) في مجال منازعات الضرائب المباشرة، يمكن الطعن فيها بطريقين وهما:

---

(١) المرجع نفسه، ص ٣٠٩.

(٢) المادة ٢٩٧ من قانون الإجراءات المدنية.

(٣) المادة ١٩٤ من قانون الإجراءات المدنية.

- **اعتراض الغير الخارج عن الخصومة**[1]: هو وسيلة طعن غير عادية أوجدها المشرع لمصلحة الذين لم يمثلوا بأنفسهم أو بواسطة ممثليهم في خصومة انتهت بحكم من شأن تنفيذه أن يلحق بهم ضررا، وترفع الدعوى أمام الجهة القضائية التي أصدرت الحكم[2].

- **الطعن بالاستئناف**: هو وسيلة طعن عادية يكفلها المشرع للمحكوم عليه أو للمحكوم له ببعض طلباته، بإعادة الخصومة إلى القضاء، وأمام جهة قضائية أعلى من تلك التي أصدرت الحكم المطعون فيه، كي تعيد بحث النزاع من جديد[3].

وهو الطعن الأكثر استعمالا للطعن في قرارات المحكمة الإدارية (الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي)[4] في مجال الضرائب المباشرة.

وقد وردت أحكامه في كل من قانون الإجراءات المدنية وقانون الإجراءات الجبائية .

فقد نصت المادة ٩٠ فقرة ٠١ من قانون الإجراءات الجبائية على:

"يمكن الطعن في القرارات الصادرة عن المحاكم الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف ضمن الشروط المنصوص عليها في القانون رقم ٩٨-٠١ المؤرخ في ٣٠ مايو سنة ١٩٩٨ والمتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وسيره".

ونصت المادة ٤٠ من القانون العضوي ٩٨-٠١ على: "تخضع الإجراءات ذات الطابع القضائي أمام مجلس الدولة لأحكام قانون الإجراءات المدنية".

---

(١) المادة ١٩١ من قانون الإجراءات المدنية.

(٢) د. حسن السيد بسيوني، مرجع سابق، ص ٢٨٩.

(٣) المرجع نفسه، ص ٢٧٧.

(٤) عبد العزيز أمقران، (رسالة...)، مرجع سابق، ص ١٣٠.

وسنتطرق إلى هذه الأحكام بشيء من التفصيل في أربعة مطالب وهي:

المطلب الأول: إجراءات الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة.

المطلب الثاني: شروط قبول الاستئناف أمام مجلس الدولة.

المطلب الثالث: سلطة مجلس الدولة.

المطلب الرابع: التحقيق وإصدار القرار.

المطلب الأول
إجراءات الطعن بالاستئناف
أمام مجلس الدولة

لا يوجد في مجال الضرائب المباشرة سوى جهة قضائية واحدة لاستئناف الأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية وهي مجلس الدولة، نصت عليها المادة ٩٠ من قانون الإجراءات الجبائية بقولها: "يمكن الطعن في القرارات الصادرة عن المحاكم الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف...".

فكل قرارات المحكمة الإدارية (الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي) قابلة للطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة، وتطبق هذه القاعدة في منازعات الضرائب المباشرة[١].

وتكون إجراءات الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة وفقا لأحكام قانون الإجراءات الجبائية[٢] وقانون الإجراءات المدنية.

فتودع عريضة الاستئناف كتابة الضبط لدى مجلس الدولة، وذلك في

(1) Louis trotabbas et Jean- marie cotteret , op cit , p 311.

(٢) المادتان ٩٠ و٩١ من قانون الإجراءات الجبائية.

الآجال المحددة قانونا، وهذا ما سنتناوله في فرعين، الأول إيداع عريضة الاستئناف، والثاني ميعاد تقديم الاستئناف.

الفرع الأول

إيداع عريضة الاستئناف

يرفع الطعن أمام مجلس الدولة بعريضة مكتوبة وموقعة، تودع كتابة ضبط مجلس الدولة.

ويقوم كاتب الضبط بمجلس الدولة بعرض عريضة الاستئناف خلال ثمانية (٠٨) أيام من إيداعها على رئيس مجلس الدولة[١] الذي يحيلها إلى رئيس غرفة والذي يقوم بتعيين المستشار المقرر.

يأمر المستشار المقرر بتبليغ العريضة بكتاب موصى عليه بعلم وصول إلى كل مستأنف ضده، مع إخباره وجوب إيداع مذكرة برده مصحوبة بعدد من النسخ بعدد الخصوم في الطعن، خلال شهرين من يوم التبليغ، وإلا فإن الحكم الذي يصدر يعتبر حضوريا.

وكما تبلغ عريضة الاستئناف تبلغ المذكرات التكميلية المقدمة من الطرفين[٢].

الفرع الثاني

ميعاد رفع الاستئناف

يرفع الطعن في خلال شهر واحد من تاريخ تبليغ القرار المطعون فيه

---

(١) المادة ٢٤٤ من قانون الإجراءات المدنية.

(٢) المادة ٢٤٥ من قانون الإجراءات المدنية.

بالاستئناف[١] . ويحسب ميعاد الاستئناف كاملا، فإذا صادف آخر يوم عطلة أسبوعية أو رسمية أمتد إلى أول يوم يليه[٢].

في حين حدد المشرع المصري ميعاد الطعن بالاستئناف بشهرين[٣]، وكذلك المشرع الفرنسي[٤].

ولا يمكن مد الميعاد حسب ما هو منصوص عليه في قانون الإجراءات المدنية في المادة ١٠٤، لأنه في مجال منازعات الضرائب المباشرة تطبق المقتضيات الواردة في قانون الإجراءات الجبائية[٥].

فالمادة ٧٥ فقرة ٠٤ تنص على أنه: " يجب على كل مشتك مقيم بالخارج أن يتخذ موطنا له في الجزائر".

كما تنص المادة ٩٩-٢ على أنه: "... وإذا كان موطن المكلف بالضريبة خارج الجزائر يوجه التبليغ إلى الموطن المختار في الجزائر من طرف المعني مع مراعاة جميع الإجراءات الأخرى".

يستفاد من هذين النصين وجوب اختيار موطن في الجزائر ووجوب التبليغ في الموطن المختار، وبالتالي فلا مجال لتطبيق فحوى المادة ١٠٤ من قانون الإجراءات المدنية في مجال منازعات الضرائب، ومنه لا يمدد أجل الاستئناف.

ويسري ميعاد الشهر بالنسبة لإدارة الضرائب اعتبارا من اليوم الذي يتم فيه التبليغ لمدير الضرائب بالولاية[٦]، لأنه يجوز لمدير الضرائب بالولاية

(١) المادة ٢٧٧ فقرة ٠٢ من قانون الإجراءات المدنية.

(٢) المادة ٤٦٣ من قانون الإجراءات المدنية.

(٣) المادة ١٣ فقرة أخيرة من القانون المصري رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢.

(4) Philippe Augé, op cit, p 233.

(٥) عبد العزيز أمقران، (رسالة...)، مرجع سابق، ص١٣٤.

(٦) المادة ٩١ فقرة ٠٢ متن قانون الإجراءات الجبائية.

أن يستأنف ضد القرارات التي تصدرها المحكمة الإدارية في مجال الضرائب المباشرة[1].

وقد طبق مجلس الدولة الميعاد المنصوص عليه بالمادة ٢٧٧ من قانون الإجراءات المدنية في عدة قرارات.

ففي قرار أصدره مجلس الدولة في ٢٠٠١/٠٢/١٩[2]، جاء فيه:

"وعليه

في الشكل: في شأن الدفع المتعلق بعدم قبول الاستئناف

حيث أن القرار المستأنف فيه قد تم تبليغه في ١٩٩٨/٠٦/٠٢ إلى المستأنف الذي لم يطعن بالاستئناف فيه إلا قي ١٩٩٨/٠٧/٠٤ مع العلم بأنه كان عليه أن يرفعه في ١٩٩٨/٠٧/٠٣ وهو يوم سبت وغير يوم عطلة آنذاك مما ينبغي القول بأن هذا الاستئناف رفع خارج الأجل المنصوص عليه بالمادة ٢٧٧ من قانون الإجراءات المدنية وبالتالي فهو غير مقبول شكلا".

ويجب أن يتم التبليغ من طرف كاتب الضبط لمجلس الدولة إلى جميع الأطراف[3].

وهذا ما أكده مجلس الدولة في قراره الصادر في ١٩٩٩/١٠/٢٥[4] بقوله: "القرارات الصادرة في المواد الإدارية تبلغ بقوة القانون بمعرفة قلم كتاب الضبط إلى جميع أطراف الخصومة".

---

(١) المادة ٩١ فقرة ٠١ من قانون الإجراءات الجبائية.

(٢) مجلس الدولة، الغرفة الرابعة، في ٢٠٠١/٠٢/١٩، القرار رقم ٠٠٠٠٣٧، عبد العزيز أمقران، (رسالة...)، مرجع سابق، ص ١٣٧.

(٣) المادة ١٧١ من قانون الإجراءات المدنية.

(٤) مجلس الدولة، الغرفة الرابعة، في ١٩٩٩/١٠/٢٥، القرار رقم ١٧٠٤٦٦، عبد العزيز أمقران، (رسالة...)، مرجع سابق، ص ١٣٢.

المطلب الثاني

شروط قبول الاستئناف أمام مجلس الدولة

لقبول الطعن أمام مجلس الدولة، يجب توا فر مجموعة من الشروط تتعلق بالمستأنف وأخرى تتعلق بالاستئناف.

وسنتطرق إلى الشروط التي تتعلق بالمستأنف ثم إلى الشروط المتعلقة بالاستئناف.

الفرع الأول

الشروط المتعلقة بالمستأنف

يشترط في القرار المطعون فيه بالاستئناف أمام مجلس الدولة، أن يكون قرارا ابتدائيا صادرا عن المحكمة الإدارية ويكتسي طابعا نهائيا[1]، وبالتالي استبعاد كل القرارات القضائية التحضيرية[2].

ويشترط في الطاعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة،أن يكون حائزا لصفة وأهلية التقاضي وله مصلحة في ذلك[3].

الفرع الثاني

الشروط المتعلقة بالاستئناف

لكي يقبل الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة، لابد من توافر شروط

---

(١) المادة ١٠من القانون العضوي ٩٨-٠١ المؤرخ في ١٩٩٨/٠٥/٣٠ يتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله، ود. محمد الصغير بعلي، الوجيز في المنازعات الإدارية، دار العلوم، طبعة ٢٠٠٢، ص ١٠٧.

(٢) د. رشيد خلوفي، القضاء الإداري، د م ج، الجزائر، طبعة ٢٠٠٢، ص ٣١٦.

(٣) المادة ٤٥٩ فقرة ٠١ من قانون الإجراءات المدنية.

شكلية تتمثل في، أن تكون عريضـة الطعـن موقعـة من طـرف محام مقبول لدى مجلس الدولة، وأن تتضـمن بيانات معينـة، وأن تحرر عريضـة الطعن على ورق مدموغ.

أولا: توقيع عريضة الطعن من طرف محام مقبول لدى مجلس الدولة:

إن النيابة عن الخصوم لا تكون إلا بواسطة محامين مقبولين لدى مجلس الدولة،وهذا الشرط لا يقتصر على الطاعن فقط، بل يشمل كذلك المطعون ضده، فمذكرات الرد يجب أن تكون موقعة من طرف محام مقبول أمام مجلس الدولة[1].

وهذه النيابة وجوبية، فلو تم إيداع العريضة من طرف صاحبها دون أن ينيب عنه محاميا مقبولا أمام مجلس الدولة كان طعنه غير مقبولا.

وقد أكدت هذا الشرط الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا في قرارها الصادر في ١٩٩١/٠٣/١٠[2] والذي جاء فيه ما يلي:

"من المقرر قانونا أن الأصل في إجراءات التداعي أمام المحكمة العليا أن تكون بالكتابة، والنيابة عن الخصوم لا تكون إلا بواسطة محام مقبول أمامها.

ونيابة المحامي وجوبية وإلا كان الطعن غير مقبول، ومن ثم فإن عريضة الطعن – في قضية الحال – الممضاة باسم الطاعن وبدون توكيل محامي معتمد لدى المحكمة العليا تعد غير قانونية.

ومتى كان كذلك استوجب عدم قبول الطعن شكلا".

---

(١) المادة ٢٣٩ فقرة ١ و٢ من قانون الإجراءات المدنية.

(٢) المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، في ١٩٩١/٠٣/١٠، القرار رقم ٧٥٦٣١، المجلة القضائية، العدد٠٢، سنة ١٩٩٣، ص١٤٦.

وإذا كانت هذه هي القاعدة العامة بالنسبة للأفراد، فإن الأمر يختلف بالنسبة للدولة فقد أعفاها المشرع من هذا الإجراء، ويمثلها الوزير المعني أو الموظف صاحب الوكالة في هذا الشأن[1].

في حين أن المشرع الفرنسي جعل هذه النيابة جوازية، بحيث يمكن للمكلف بالضريبة أن يستعين بمحام معتمد لدى مجلس الدولة أو يباشر دعوته بنفسه[2].

ثانيا: بيانات عريضة الطعن:

يجب لقبول عريضة الطعن بالاستئناف أن تكون مستوفية لمجموعة من البيانات نص عليها المشرع بمقتضى المادة ٢٤١ من قانون الإجراءات المدنية والمتمثلة في:

أن تتضمن عريضة الاستئناف أسماء وألقاب ومهن وصفات ومحل إقامة أطراف الخصومة، كما يجب أن تتضمن ملخصا للوقائع والوسائل التي يبنى عليها الطعن.

كما يشترط أن ترفق بصورة رسمية من القرار المطعون فيه، وبنسخ منها بعدد الخصوم، وبإيصال دفع الرسوم القضائية.

وإذا كانت الإدارة هي المستأنفة، فهي معفاة من تلك الرسوم.

إن الهدف من ضرورة ذكر اسم ولقب ومهنة وموطن كل من الخصوم في عريضة الاستئناف، هو تحديد أطراف هذه الخصومة وأماكن إقامتهم بدقة لتمكين

---

(١) المادة ٢٣٩ فقرة ٣ من قانون الإجراءات المدنية.

(٢) عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص ٩٥.

المستشار المقرر من القيام بدوره على أحسن وجه وهذا ما يبرر عدم قبول عريضة الطعن التي لا تحترم هذه الإجراءات(١).

أما الهدف من إرفاق صورة رسمية من القرار المطعون فيه مع عريضة الاستئناف، فهو تمكين مجلس الدولة من التعرف على القرار المستأنف، أي مجموع الطلبات والوسائل التي قدمت أمام المحكمة الإدارية (أول درجة)، والطريقة التي فصلت بها هذه الجهة، حتى تتكون في أذهان قضاة الدرجة الثانية فكرة أولية عن مدى سلامة الحكم المستأنف أمامهم.

إن الاطلاع على نسخة القرار المطعون فيه وعلى أوجه الطعن، هي التي تمكن قاضي مجلس الدولة من التقرير في بعض الحالات بأن لا محل للتحقيق وإرسال الملف مباشرة للنيابة العامة لتبدي ملاحظاتها قبل الفصل فيها(٢).

أما اشتراط احتواء العريضة على موجز للوقائع وعلى الأوجه التي يبنى عليها الطعن، فإنه يعد ضمانا لجدية الطعن ويمكن المستأنف عليه من الرد على كل وجه من الأوجه المؤسس عليها(٣).

ثالثا: تحرير عريضة الطعن على ورق مدموغ:

نصت المادة ٩٠ فقرة ٠٢ من قانون الإجراءات الجبائية على: "غير أن عرائض المكلفين بالضريبة تقدم في جميع الحالات على ورق مدموغ".

يتضح من هذا النص بأنه يجب أن تقدم عريضة المكلف بالضريبة على ورق مدموغ مهما كانت قيمة النزاع.

---

(١) بشير محمد، الطعن بالاستئناف ضد الأحكام الإدارية في الجزائر، د م ج، الجزائر، طبعة ١٩٩١، ص ٨٠.

(٢) المادة ٢٨٤ من قانون الإجراءات المدنية.

(٣) بشير محمد، مرجع سابق، ص ٨٣.

وقد أقر مجلس الدولة وجوب دمغ عريضة الاستئناف تحت طائلة عدم قبولها في قراره الصادر في ٢٠٠١/٠٧/٣٠[1] والذي جاء فيه ما يأتي:

"وعليه:

من حيث الشكل: حيث أنه وفقا لأحكام المادة ٣٤٤ من قانون الضرائب المباشرة فإنه يجب

لزوما أن تكون عريضة الاستئناف مدموغة بطابع الدمغة، وأنه خلافا لذلك تعد عريضة الاستئناف غير مقبولة، وأنه بالرجوع إلى عريضة الاستئناف الحالي فإنها غير مدموغة بطابع الدمغة مما يجعلها غير مقبولة".

وتكون الإدارة معفاة من هذا الشرط.

المطلب الثالث

سلطة مجلس الدولة

إن الطعن بالاستئناف في حالة قبوله ينقل المنازعة برمتها إلى الجهة الاستئنافية،ولا يفهم من ذلك أن سلطة الجهة الاستئنافية تكون مطلقة وإنما تكون مقيدة بحدود طلبات المستأنف في عريضة الاستئناف[2].

هذا ما سنتطرق إليه في فرعين:

الفرع الأول: الفصل في النزاع من جديد

الفرع الثاني: عدم قبول طلبات جديدة

(١) مجلس الدولة، الغرفة الثانية،في ٢٠٠١/٠٧/٣٠، القرار رقم ٠٠١٩٠٣، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، ٢٠٠٣، ص٩٤.

(٢) د. حسن السيد بسيوني، مرجع سابق، ص ٢٧٧.

الفرع الأول

الفصل في النزاع من جديد

إن الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة في قرارات المحكمة الإدارية (الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي)، يسمح له بالفصل فيه من جديد سواء من حيث الوقائع أو من حيث القانون، وهو ما يعرف بالأثر الناقل للطعن بالاستئناف[1].

وهذا تطبيقا لمبدأ التقاضي على درجتين، وهو من المبادئ الأساسية التي يقوم عليها نظام التقاضي أمام القضاء[2].

ولا بد أن يكون هدف المستأنف هو إلغاء قرار المحكمة الإدارية أو التعديل في منطوقه.

ويعيد مجلس الدولة الحكم في القضية التي سبق أن حسمتها المحكمة الإدارية وذلك بالتزامه بمجموعة من الضوابط أهمها[3]:

- التقيد بالطلبات الواردة في طلب الاستئناف.
- فحص المسائل التي سبق عرضها على المحكمة الإدارية دون أن يتطرق لفحص مسائل جديدة.

ومن المبادئ الأساسية التي تحكم الطعن بالاستئناف، أنه لا يؤدي إلى إيقاف تنفيذ حكم أول درجة.

---

(١) د. شادية إبراهيم المحروقي، مرجع سابق، ص ٣٤٨، ود. راغب الحلو، القضاء الإداري، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية،مصر، طبعة ١٩٩٥، ص ٥٨٩.

(٢) د. حسين فريجة، مرجع سابق، ص ١٢٠.

(٣) د. شادية إبراهيم المحروقي، مرجع سابق، ص ٣٥٠.

وهو ما نصت عليه المادة ١٧١ من قانون الإجراءات المدنية في فقرتها الثالثة والتي جاء فيها: "ولا يوقف الاستئناف ولا سريان ميعاده ولا المعارضة عند الاقتضاء تنفيذ الأحكام الصادرة في المواد الإدارية".

وذلك لأنه لا يمكن قبول إعاقة السير العادي للإدارة بواسطة طعون يتزايد عددها إذا ما اعترفنا لها بالأثر الموقف(١).

إلا أنه يحق للمستأنف طلب وقف تنفيذ القرار المستأنف في حالات معينة وفي إطار إجراءات خاصة بوقف تنفيذ الأحكام القضائية.

وتمثل عريضة وقف التنفيذ طلبا تبعيا للطعن الأصلي، بمعنى أن طلب وقف التنفيذ يجب أن يكون لاحقا أو متزامنا مع استئناف القرار المراد إيقاف تنفيذه(٢).

ولقد اشترط مجلس الدولة أن يؤسس وقف تنفيذ قرار فاصل في مادة الضرائب وجوبا على أوجه جدية في قراره الصادر في ٢٠٠٢/٠٤/٣٠(٣)، والذي جاء في حيثياته ما يلي:

"حيث أن وقف التنفيذ ينبغي أن يؤسس على أوجه جدية من شأنها أن تحدث شكوكا فيما يخص الفصل النهائي في النزاع وكذلك فيما يخص جسامة واستحالة إصلاح الأضرار التي يمكن أن تنجر عن تنفيذ القرار".

ولقد نصت المادة ٢٨٣ فقرة ٠٢ من قانون الإجراءات المدنية على:

---

(١) محمد بن ناصر، إجراءات الاستعجال في المادة الإدارية، مقال، مجلة مجلس الدولة، العدد ٠٤، لسنة ٢٠٠٣، ص ١٧.

(٢) المرجع نفسه، ص ٢٥.

(٣) مجلس الدولة، الغرفة الخامسة، في ٢٠٠٢/٠٤/٣٠، القرار رقم ٠٠٩٤٥١، مجلة مجلس الدولة، العدد٠٢، سنة ٢٠٠٢، ص ٢٢٤.

"ويسوغ لرئيس الغرفة أن يأمر بصفة استثنائية وبناء على طلب صريح من المدعي بإيقاف تنفيذ القرار المطعون فيه...".

ولقد استقر الاجتهاد القضائي على أن طلب وقف التنفيذ لا يكون مقبولا إلا إذا سبقته دعوى مرفوعة في الموضوع(١).

الفرع الثاني
عدم قبول طلبات جديدة

سلطة مجلس الدولة تكون مقيدة بحدود طلبات المستأنف في عريضة الاستئناف، وذلك باستثناء إذا ما تعلقت الخصومة بأمر من الأمور التي تتعلق بالنظام العام، كما في حالات الاختصاص والتي يمكنه التصدي لها ولو لم يطلبها المستأنف(٢).

إن التقييد بالطلبات الواردة في طلب الاستئناف، ينبع من المبدأ القائل بأن دور قاضي الاستئناف لا بد أن يقتصر على مراقبة عمل قاضي أول درجة، أو على الأكثر تصحيح هذا العمل(٣).

كما لا يملك مجلس الدولة الفصل في طلبات جديدة تقدم إليه لأول مرة، لأن الاستئناف لا يطرح على محكمة الدرجة الثانية إلا ما رفع عنه الاستئناف من قضاء محكمة أول درجة، فينقل إليها موضوع الطلب القضائي بأطرافه وموضوعه وأسبابه التي أبداها المستأنف أمام محكمة أول درجة(٤).

---

(١) مجلس الدولة، الغرفة الثالثة، في٢٠٠٠/٠٢/٢٨، القرار رقم ١٨٩٧٩١، عبد العزيز امقران، (رسالة...)، مرجع سابق، ص ١٣٩.

(٢) د. حسن السيد بسيوني، مرجع سابق، ص ٢٧٨.

(٣) د. شادية إبراهيم المحروقي، مرجع سابق، ص ٣٥٠.

(٤) د. حسين فريجة، مرجع سابق، ص ١٢٢.

ولذلك فإن الطلب الاحتياطي الذي يبديه الطاعن، يعتبر طلبا جديدا متى كان لم يسبق طرحه على المحكمة الإدارية المطعون في قرارها، ومن ثم يكون غير مقبول، ويحكم مجلس الدولة بعدم قبوله من تلقاء نفسه[1].

ويعد قبول طلبات جديدة في الاستئناف إخلالا بمبدأ التقاضي على درجتين[2].

ففي منازعات الضرائب المباشرة،لا يقبل من المكلف بالضريبة الطاعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة طلب رفع الضريبة بصفة كلية، إذا كان طلبه أمام المحكمة الإدارية مقتصرا على طلب تخفيضها فقط.

المطلب الرابع
التحقيق وإصدار القرار

يجب التطرق في هذا المطلب أولا إلى التحقيق في الطعن، ثم إلى إصدار القرار الفاصل في النزاع.

الفرع الأول
التحقيق

يغلب على سير التحقيق في الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة الطابع الكتابي والاستقصائي، ويشرف على التحقيق المستشار المقرر كما هو معمول به أمام المحكمة الإدارية.

فإذا تبين لمجلس الدولة أن التحقيق الذي أجرته المحكمة الإدارية غير كاف، يجوز له أن يأمر بإجراء التحقيقات اللازمة[3].

---

(1) د. أحمد سلامة بدر، مرجع سابق، ص ٣٥٤.

(2) د. حسين فريجة، مرجع سابق، ص١٢٣.

(3) المرجع نفسه، ص ١٢١.

. فيتولى المستشار المقرر مهمة إعلان الخصوم، ويعمل على إعداد وتهيئة المنازعة للفصل فيها، وعليه أن لا يقصر في استعمال السلطات التي خولها له القانون في مواجهة الإدارة خاصة، لإعداد القضية للفصل فيها، فإذا رأى أن القضية أصبحت جاهزة للفصل فيها، فإنه يودع تقريره ويحيل الملف للنيابة العامة وتتمتع هذه الأخيرة بمهلة شهر لكي تقدم تقريرها[١].

فبعد انتهاء الأجل الممنوح للنيابة العامة لتقديم مذكراتها سواء قدمتها أم لم تقدمها،فإنه يتم تحديد جلسة النظر في الطعن بالاتفاق بين المستشار المقرر ورئيس مجلس الدولة، ويتم إخطار النيابة العامة والخصوم بتاريخها من طرف كتابة الضبط، ويكون ذلك قبل(٠٨) أيام من انعقاد الجلسة على الأقل، ويكون إرسال مذكرات الحضور إلى المحامين بكتب موصى عليها بعلم الوصول[٢].

تنعقد جلسة الغرفة بمجلس الدولة علانية بحلول الأجل، فيتولي المستشار المقرر تلاوة تقريره، ويمكن محامي كل طرف أن يقدم ملاحظاته الشفوية، ثم تبدي النيابة العامة رأيها في القضية، وتحال القضية بعد ذلك للمداولة[٣]، وأخيرا يصدر مجلس الدولة قراره في الاستئناف في جلسة علنية[٤].

الفرع الثاني

إصدار القرار

عقب المداولة، يتم النطق بالقرار في جلسة علنية، بحضور جميع القضاة الذين اشتركوا في المداولة.

(١) المادة ٢٤٨ من قانون الإجراءات المدنية.
(٢) المادة ٢٤٩ من قانون الإجراءات المدنية.
(٣) المادة ٢٥٩ من قانون الإجراءات المدنية.
(٤) المادة ٢٦٠ من قانون الإجراءات المدنية.

ولا يخرج مجلس الدولة في قراره عند نظره الطعن بالاستئناف عن أحد أمور ثلاثة:

الأمر الأول، تأييد القرار المستأنف[1]، إذا جاء متفقا مع صحيح القانون والواقع.

الأمر الثاني، إلغاء القرار المستأنف[2]، متى ثبت لمجلس الدولة أن هناك قصورا شاب القرار المطعون فيه.

الأمر الثالث، تعديل القرار المستأنف، وذلك في حالة كون العيب الذي لحق بالقرار المطعون فيه لا يصل إلى درجة إلغائه كلية، وإنما يحتاج إلى تعديله ليتفق وصحيح القانون.

ويتضمن القرار الصادر عن مجلس الدولة شكليات معينة، نصت عليها المدة ٢٦٤ من قانون الإجراءات المدنية تتمثل في أسماء وألقاب وصفات ومهن أطراف الخصومة، وأسماء وعناوين محاميهم وطلباتهم.

كما يجب أن يتضمن محضر الخبرة إن وجد، وأسباب القرار، وأسماء القضاة الذين حضروا المداولة، واسم محافظ الدولة.

ونصت المادة ٢٦٥ من قانون الإجراءات المدنية على أنه يوقع على أصل القرار كل من الرئيس والمستشار المقرر وكاتب الجلسة.

ويبلغ قرار مجلس الدولة بواسطة كتابة الضبط إلى محامي كل من المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب بموجب كتاب موصى عليه بعلم الوصول[3].

---

(١) مجلس الدولة،الغرفة الثانية، في ٢٠٠٢/١٢/١٧، القرار رقم ٥٦٧١، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص،سنة ٢٠٠٣، ص٦٨.

(٢) مجلس الدولة، الغرفة الثانية، في ٢٠٠٢/١٠/١٥، القرار رقم ٠٠٥٥٤٣، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، سنة ٢٠٠٣، ص ٨٧.

(٣) المادة ٢٧٢ فقرة ٠١ من قانون الإجراءات المدنية.

. ويبلغ هذا القرار بنصه الكامل إلى المحكمة الإدارية التي أصدرت القرار المطعون فيه، بواسطة محافظ الدولة لدى مجلس الدولة[1].

ويعاد ملف الدعوى بالكيفية نفسها إلى المحكمة الإدارية التي أصدرت القرار المطعون فيه[2].

ويكون قرار مجلس الدولة نهائيا وحائزا لحجية الشيء المقضي فيه، ينهي المنازعة الضريبية.

إن هذا الطابع النهائي للقرار الصادر عن مجلس الدولة، طابع لا يمكن الطعن فيه إلا بواسطة طريقي الطعن غير العاديين المتمثلين في ألتماس إعادة النظر وفي تصحيح الخطأ المادي، الذين تم حصرهما في إطار ضيق، كما تم إخضاعهما لشروط محددة قانونا[3].

(١) المادة ٢٧٢ فقرة ٠٢ من قانون الإجراءات المدنية.

(٢) المادة ٢٧٣ من قانون الإجراءات المدنية.

(٣) مجلس الدولة، الغرفة الخامسة، في ٢٠٠٢/٠٤/٣٠، قرار رقم ٠٠٩٨٨٩، مجلة مجلس الدولة، العدد ٠٢، ص٢٢٨.

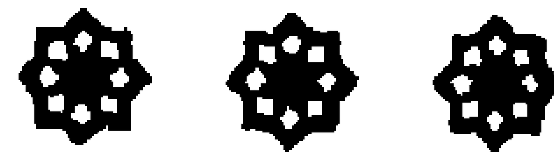
خاتمة الفصل الثاني

مما تقدم يتضح أن إجراءات الطعن أمام القضاء بطيئة وغير واضحة، حيث تطبق نصوص قانون الإجراءات الجبائية، وفي ما لم يرد بشأنه نص تطبق أحكام قانون الإجراءات المدنية.

كما أحال قانون الإجراءات الجبائية على القانون العضوي ٩٨-٠١ المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله، رغم انه قانون لا يتعلق بإجراءات التقاضي.

ويلجأ القضاة عادة إلى إجراء الخبرة باعتماد خبراء محاسبين ليست لهم دراية بالمجال الضريبي، وهذا لا يحمي حقوق المكلفين بالضريبة ولا حقوق الخزينة العامة.

وأمام الرحلة الطويلة يكون معنى العدل قد أهدر، بسبب البطء وتضييع الحقوق.



الخاتمـة

قبل التطرق لدراسة مختلف إجراءات طرق الطعن سواء الإدارية أو القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، تناولنا الوسائل الفنية لتحديد وعاء الضريبة وتصفيتها وتحصيلها وما تخلفه من منازعات.

كما استعرضنا المبادئ التي تحكم كل من الضريبة والزكاة، وتبين لنا أن عدالة الزكاة أوسع من عدالة الضريبة.

وحاولنا إبراز مدى تمكن المشرع الضريبي من التوفيق بين مصلحة المكلف بالضريبة من جهة ومصلحة الخزينة العمومية من جهة ثانية.

وحاولنا أيضا إبراز مدى استقرار الاجتهاد القضائي في مجال منازعات الضرائب المباشرة للغرفة الإدارية بالمحكمة العليا سابقا ولمجلس الدولة حاليا.

ومن خلال دراسة طرق الطعن، وجدنا أن المشرع قد منح سبل عديدة للمكلف بالضريبة للدفاع عن حقوقه، بدءاً بالتظلم الإداري (الشكوى الضريبية) أمام مدير الضرائب بالولاية، والطعن أمام لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة، ثم الطعن أمام القضاء الإداري.

وفي مقابل ذلك، منح إدارة الضرائب الحق في إعادة النظر في التقدير،إذا ما تبين أن هذا التقدير كان إجحافا في حق الخزانة العامة.

وقد وجدنا أن جميع القرارات الصادرة عن مدير الضرائب بالولاية سواء المتعلقة بوعاء الضريبة أو بتحصيلها قابلة للطعن، وذلك الطعن لا يوقف تنفيذ القرار الضريبي.

وتوصلنا فيما يتعلق بطرق الطعن إلى ما يلي:

أولا : بخصوص الطعن الإداري أمام مدير الضرائب بالولاية، فإنه يعتبر بمثابة فرصة تتاح لإدارة الضرائب لإعادة النظر في قرارها على ضوء الوقائع والد فوع التي يتقدم بها المكلف بالضريبة في هذه المرحلة.

وبالرغم من ذلك فإن إجراءات الطعن أمام مدير الضرائب بالولاية ليست لها فاعلية في حماية المكلف بالضريبة من تعسف إدارة الضرائب، فمدير الضرائب بالولاية غير ملزم بالبت في الشكوى، وكذا محدودية التحقيق الذي يتولاه العون المسير للملف الضريبي للمكلف بالضريبة، وعدم حضور المكلف بالضريبة عملية التحقيق.

بالإضافة إلى السلطات الواسعة لإدارة الضرائب، فلها مراجعة الضريبة بعد رفع الشكوى الضريبية.

كما أن تخلف أحد البيانات الإلزامية في الشكوى كسهو المكلف بالضريبة عن توقيعها يؤدي إلى بطلانها، ويترتب على ذلك ضياع حق المكلف بالضريبة.

إن نجاح هذا الطعن يتطلب وضع جهاز ضريبي على قدر عال من الكفاءة، يتولى تطبيق التشريع على أحسن وجه.

كما يجب على إدارة الضرائب تبسيط إجراءات التعامل مع المكلفين بالضريبة، وذلك لتجنب الكثير من المشاكل والتعقيدات التي تثور من جراء عدم معرفة المكلفين بالضريبة لحقوقهم وواجباتهم، فتجد السهولة والراحة في مباشرة مهامها.

ونأمل أن تقوم إدارة الضرائب بإعداد دليل للمكلف بالضريبة وترسله إليه قبل ملء الإقرار الضريبي، حتى تسهل عليه مهمة ملئه وتتضح أمامه كل الأمور المتعلقة بتحديد وعاء الضريبة وتصفيتها وبالتالي تجنبه الكثير من الأخطار ويجنبها الكثير من الاستفسارات.

ثانيا: أما بخصوص الطعن أمام لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة، فإنه يحق لكل من المكلف بالضريبة ومدير الضرائب بالولاية الطعن فيها، وهذا مؤشر على حيادها، ولكن الآراء التي تصدرها هذه اللجان غير ملزمة، كما أن أجال الفصل في الطعن غير محددة وتشكيلاتها يغلب عليها الطابع الإداري، وفي هذا مساس بمصلحة المكلف بالضريبة.

ثالثا: أما في ما يتعلق بإجراءات الطعن أمام القضاء، فإنها بطيئة وغير واضحة، ويعتمد القضاة في إصدار القرارات على خبرة خبراء ليست لهم دراية بالمجال الضريبي، وهذا يؤدي إلى هدر حقوق المكلفين بالضريبة.

إن الإدراك العميق لمنازعات الضرائب المباشرة، يتطلب إيجاد سبل للطعن تضمن حقوق المكلفين وتمنع استبداد إدارة الضرائب من جهة، والمحافظة على حق الخزينة العامة من التهرب الضريبي من جهة أخرى.

فهناك عدد كبير من القضايا يمكن حلها بعيدا عن القضاء، ولم تكن تتطلب رفع دعوى من الأساس، ومن هنا تأتي أهمية تدخل المشرع للحد من القضايا المرفوعة أمام القضاء.

ومن دراستنا في هذا البحث نبدي الملاحظات والاقتراحات التالية :

أولا: اقتراحات خاصة بالتشريع :

١- وضع تشريع ضريبي مستقر واضح يعبر عن سياسة ضريبية متجانسة ومتوازنة، يراعي فيها كل القواعد الفنية الأصولية.

٢- إلزام مدير الضرائب بالبت في الشكوى المعروضة عليه وخاصة أن أجل البت قدتم تمديده من ٠٤ أشهر إلى ٠٦ أشهر.

٣- تحديد الحالات والشروط التي يمكن فيها لمدير الضرائب بالولاية، رفع النزاع مباشرة أمام المحكمة الإدارية.

٤- النص على تصحيح شكوى المكلف بالضريبة في حالة سهوه عن توقيعها في أجل معين كما هو معمول به في القضاء المقارن، حماية لمصلحة المكلف بالضريبة.

٥- إحاطة لجان الطعن الإدارية بالإجراءات التي تضمن استقلالها عن إدارة الضرائب، وحيادها عند الفصل في الطعون المعروضة عليها،كما يجب عليها أن تلتزم الأصول والمبادئ العامة للتقاضي.

٦- تدخل المشرع لتحديد آجال لهذه اللجان للفصل في الطعون المعروضة عليها، وذلك حفاظا على حقوق المكلفين بالضريبة من الضياع.

٧- جعل آراء لجان الطعن الإدارية ملزمة، وذلك للحد من القضايا المرفوعة أمام القضاء.

٨- وضع قانون للإجراءات الإدارية مستقلا عن قانون الإجراءات المدنية، لما هناك من تميز للإجراءات المتبعة أمام القضاء الإداري عن تلك المعمول بها أمام القضاء العادي.

٩- اعتماد خبراء لهم دراية كافية بمجال الضرائب في تقرير الخبرة الضريبية، وهذا للحفاظ على حقوق المكلفين بالضريبة وحقوق الخزينة العامة.

١٠- إنشاء قضاء ضريبي مختص تماشيا مع خصوصية المنازعة الضريبية التي تتكون من مزيج من مسائل فنية بحتة ومسائل قانونية، حتى يتمكن من الإلمام بالتشريع الضريبي وتفسيراته وفنياته، ضمانا لسرعة الفصل في المنازعات الضريبية المعروضة عليه.

١١- إعادة النظر في الصياغة العربية لبعض نصوص قانون الإجراءات الجبائية باستعمال مصطلحات يتجلى من خلالها فحوى النص، ومن ذلك مثلا إجراءات المتابعة بدلا من عقود المتابعة في المادة ١٤٦، تدقيق بدلا من تحقيق في المادة ٢٠ و٢١ و٤٠، تواجه بدلا من تعارض في المادة ٩٦.

ثانيا: اقتراحات خاصة بالاجتهاد القضائي:

١- استقرار مجلس الدولة في قراراته على مبدأ عدم وقف تنفيذ القرار الضريبي، لأنه من المبادئ الأساسية التي تحكم القانون الضريبي، وجوب تحصيل الضرائب في مواعيد استحقاقها.

٢- استقرار مجلس الدولة في قراراته على حق مدير الضرائب بالولاية بالطعن في رأي لجنتي الطعن الولائية والمركزية للضرائب المباشرة، تماشيا مع حياد هذه اللجان، وكذا النص الصريح على هذا الحق في قانون الإجراءات الجبائية.

٣- تكريس مجلس الدولة لفكرة عدم سقوط الخصومة في منازعات الضرائب،لأن الخصومة ليست ملكا للخصوم بقدر ما هي ملك للمحكمة، وهذا تأكيدا لذاتية القانون الضريبي في نطاق القانون الإداري.

قائمة المراجع

أولا: المؤلفات:

١- المؤلفات باللغة العربية:

١- د. إبراهيم عبد العزيز شيحا، القضاء الإداري، توزيع منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، طبعة ٢٠٠٣.

٢- ابن منظور الأفريقي المصري، لسان العرب، المجلد الثاني والثامن، دار بيروت للطبع والنشر، بيروت، لبنان،(د ت ن).

٣- د. أحمد سلامة بدر، إجراءات التقاضي أمام محاكم مجلس الدولة، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، ٢٠٠٣.

٤- أعمر يحياوي، مساهمة في دراسة المالية العامة، دار هومة، الجزائر، طبعة ٢٠٠٠.

٥- جروان السابق، الكنز، قاموس فرنسي عربي، دار السابق، بيروت، لبنان،الطبعة الأولى، ١٩٨٥.

٦- د. حسين السيد بسيوني، دور القضاء في المنازعة الإدارية، عالم الكتب، القاهرة، مصر، طبعة١٩٨١.

٧- د. حسين عواضة، ود. عبد الرؤوف قطيش، المالية العامة (الموازنة، الضرائب والرسوم)، دراسة مقارنة، دار الخلود للصحافة والطباعة والنشر والتوزيع، بيروت، لبنان، الطبعة الأولى، ١٩٩٥.

٨- د. حسين فريجة، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات دحلب، الجزائر، طبعة ١٩٩٤.

٩- د. حسين فريجة، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، د.م.ج. الجزائر، ١٩٩٠.

١٠- د. خميس السيد إسماعيل، قضاء مجلس الدولة وإجراءات وصيغ الدعاوى الإدارية، توزيع دار الكتاب الحديث، طبعة ١٩٩٤-١٩٩٥ .

١١- د. راغب الحلو، القضاء الإداري، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، طبعة ١٩٩٥ .

١٢- رشيد خلوفي، قانون المنازعة الإدارية (شروط قبول دعوى تجاوز السلطة ودعوى القضاء الكامل)، د م ج، الجزائر، طبعة ١٩٩٥ .

١٣- رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية، د.م.ج، طبعة ٢٠٠٤ .

١٤- د. زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، طبعة ١٩٩٧ .

١٥- د. سليمان محمد الطماوي، القضاء الإداري، دار الفكر العربي، مصر، طبعة ١٩٩٦ .

١٦- د. سليمان محمد الطماوي، الوجيز في القضاء الإداري، دار الفكر العربي، مصر، طبعة ١٩٨٥ .

١٧- د. سنية أحمد يوسف، الإطار القانوني للملف الضريبي (دراسة تأصيلية لمستندات الملف الضريبي - وإجراءاته)، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، طبعة ٢٠٠٤ .

١٨- د. سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، طبعة ٢٠٠٣ .

١٩- د. شادية إبراهيم المحروقي، الإجراءات في الدعوى الإدارية دراسة مقارنة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، ٢٠٠٥ .

٢٠- عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى ٢٠٠٣ .

٢١- عبد الحميد المنشاوي، الضريبة الموحدة علما وعملا، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، مصر، طبعة ١٩٩٥.

٢٢- د.عبد الله طلبة، القانون الإداري (الرقابة القضائية على أعمال الإدارة)، دمشق، سوريا، ١٩٧٩-١٩٨٠.

٢٣- د.عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، منشأة المعارف، الإسكندرية،مصر، (د ت ن).

٢٤- عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار هومة، الجزائر، ٢٠٠٥.

٢٥- د. عمار معاشو، د. عبد الرحمن عزاوي، تعدد مصادر القاعدة الإجرائية في المنازعة الإدارية في النظام الجزائري، دار الأمل، الجزائر، ١٩٩٩.

٢٦- فرج محمد علي، عبء الإثبات ونقله(دراسة فقهية قضائية: مرافعات - مدني - ضرائب - جمارك)، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية،مصر، الطبعة الأولى ٢٠٠٤.

٢٧- د. فوزي عطوي، المالية العامة (النظم الضريبية وموازنة الدولة)، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، طبعة ٢٠٠٣.

٢٨- قرة فتيحة، موسوعة قضاء النقض في المنازعة التجارية والبحرية والضرائب، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، طبعة ١٩٨٨.

٢٩- لحسين بن شيخ أث ملويا، مبادئ الإثبات في المنازعة الإدارية، دار هومة، الجزائر، طبعة ٢٠٠٤.

٣٠- د. محمد الصغير بعلي، الوجيز في المنازعة الإدارية، دار العلوم، الجزائر، طبعة ٢٠٠٢.

٣١- د. محمد الشافعي أبوراس، القضاء الإداري، كلية الحقوق، جامعة الزقازيق، عالم الكتب، القاهرة، مصر، دون تاريخ.
٣٢- د. محمد الصغير بعلي، د.أبو العلا يسري، المالية العامة، دار العلوم، الجزائر، طبعة ٢٠٠٣.
٣٣- محمد بشير، الطعن بالاستئناف ضد الأحكام الإدارية في الجزائر، دم ج، الجزائر، طبعة ١٩٩١.
٣٤- محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية، دار هومة، الجزائر، طبعة ٢٠٠٤.
٣٥- محمد مرتضى الحسيني الزبيدي، تاج العروس، المجلد الثالث، مطبعة حكومة الكويت، الكويت، سنة ١٩٦٧.
٣٦- محمود توفيق إسكندر، الخبرة القضائية، دار هومة، الجزائر، طبعة ٢٠٠٣.
٣٧- د. محمود عاطف البنا، الوسيط في القضاء الإداري، دار الفكر العربي، مصر، طبعة ١٩٩٠.
٣٨- د. محي محمد مسعد، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى ٢٠٠٠.
٣٩- د. مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعة الإدارية، د.م.ج، الجزائر، طبعة ١٩٩٩.
٤٠- د.مصطفى أبو زيد فهمي، القضاء الإداري ومجلس الدولة (قضاء الإلغاء)، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، طبعة ٢٠٠٤.
٤١- معوض عبد التواب، الدعوى الإدارية وصيغها، دار الفكر العربي، القاهرة، مصر، طبعة ١٩٩٩.

٤٢- د. ناصر مراد،الإصلاح الضريبي في الجزائر، منشورات بغدادي، الجزائر، طبعة ٢٠٠٣.

٤٣- د. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر، طبعة ٢٠٠٠.

٢- المؤلفات باللغة الأجنبية:

1- Charles DEBBACH, Contentieux Administratif, 7éme édition, DALLOZ, paris 1999.

2- Gustave peiser, Droit administratif général, 20éme édition, Dalloz, 2000.

3- Jean Lamarque, contentieux Fiscal (généralités), Répertoire de contentieux Administratif, 16e Année, Tome I, Encyclopédie Dalloz, Paris, 1999.

4- Jean Lamarque, Contentieux Fiscal (Réclamation préalable), Répertoire de contentieux Administratif, 16e Année, Tome I, Encyclopédie Dalloz, Paris, 1999.

5- Lowis Trotabas, Droit Fiscal, 4ème édition, DALLOZ Paris, 1980.

6- Marie - Christine Rouault, droit administratif, 2e édition, Gualino éditeur, Paris, 2004.

7- Martine lombard, Droit Administratif, 3ème édition, Dalloz, Paris, 1999.

8- Philippe Augé, droit fiscal général, édition ellipses, Paris 2002.

9- René Chapus, Droit du contentieux administratif, 5éme édition, DELTA, Paris, 1995.

ثانيا: الرسـائل:

١- خرشي إلهام، المنازعات الضريبية في المواد الإدارية، رسالة ماجستير في القانون، تخصص قانون عام، جامعة سطيف، السنة الجامعية (د ت ن).

٢- عبد العزيز أمقران، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، رسالة ماجستير في القانون فرع الإدارة والمالية، جامعة الجزائر، السنة الجامعية ٢٠٠١ - ٢٠٠٢.

ثالثا: المجـــلات:

١- باللغة العربية:

١- المجلة القضائية، العدد ٠٢، لسنة ١٩٩٣.

٢- المجلة القضائية، العدد ٠٣، لسنة ١٩٩٠.

٣-المجلة القضائية، العدد ٠٤، لسنة ١٩٨٩.

٤- المجلة القضائية، العدد ٠٤، لسنة ١٩٩٠

٥- المجلة القضائية، العدد ٠٤، لسنة ١٩٩١.

٦- المجلة القضائية، العدد ٠٤، لسنة ١٩٩٢.

٧- المجلة القضائية، العدد٠٤، لسنة ١٩٩٣.

٨ - مجلة مجلس الدولة، العدد ٠٥، سنة ٢٠٠٤.

٩- مجلة مجلس الدولة، العدد ٠٤، سنة ٢٠٠٣.

١٠- مجلة مجلس الدولة، العدد ٠١، سنة ٢٠٠٢.

١١- مجلة مجلس الدولة، العدد ٠٢، سنة ٢٠٠٢.

١٢- مجلة مجلس الدولة، العدد ٠٣، سنة ٢٠٠٣.

١٣- مجلة مجلس الدولة، المنازعات الضريبية، عدد خاص، ٢٠٠٣.

٢-باللغة الأجنبية :

1- Ministère des finances, Direction générale des impôts, bulletin des services fiscaux, n°15, juin 1996.

2- Ministère des finances, Direction générale des impôts, bulletin des services fiscaux, n°17 Décembre 1996.

رابعا: المقالات :

١- باللغة العربية :

١- د. أحمد ثابت عويضة، مقال، حجية ربط الضريبة، مجلة مجلس الدولة المصري، السنوات الثامنة والتاسعة والعاشرة، مطابع مؤسسة أخبار اليوم، مصر، ١٩٦٠.

٢- د. حسين خلاف،مقال، مدى اختصاص القضاء الإداري بنظر منازعات الضرائب والرسوم في فرنسا ومصر، مجلة مجلس الدولة، السنة الثانية يناير ١٩٥١ ، دار النشر للجامعات المصرية، القاهرة، مصر.

٣- رابح قنطار، مقال، النزاع الجبائي، نشرة القضاء، العدد ٥٣ ، سنة ١٩٩٨ .

٤- د. سالم الشوابكة، مقال، قرار تقدير ضريبة الدخل وطرق الطعن فيه، مجلة الحقوق، جامعة الكويت، السنة الرابعة والعشرون، العدد الثاني، جوان ٢٠٠٠.

٥- عبد العزيز أمقران، مقال، عن الشكوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، ٢٠٠٣ .

٦- عبد العزيز أمقران، مقال، عن عريضة رفع الدعوى في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، ٢٠٠٣ .

٧- علاوة بوتغرارة،مقال، سر الورق المدموغ وتجاوزات الكتاب العموميين، مجلة الموثق، العدد ٠٢، جويلية - أوت ٢٠٠١.

٨- ليلى زروقي، مقال، صلاحيات القاضي الإداري على ضوء التطبيقات القضائية للغرفة الإدارية بالمحكمة العليا، نشرة القضاء، العدد ٥٤، سنة ١٩٩٩.

٩- محمد بن ناصر،مقال، إجراءات الاستعجال في المادة الإدارية، مجلة مجلس الدولة، العدد ٠٤، ٢٠٠٣.

١٠- د.محمد سعيد فرهود، مقال،التخصصية والضرائب (نظرة مستقبلية للنظام الضريبي في الكويت)، مجلة الحقوق، جامعة الكويت، السنة الحادية والعشرون، العدد الثالث، سبتمبر ١٩٩٧.

١١- مرحوم محمد الحبيب، مقال، إرجاء دفع الضريبة، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص،٢٠٠٣.

١٢- مقداد كوروغلي، مقال، الخبرة في المجال الإداري، مجلة مجلس الدولة، العدد ٠١، ٢٠٠٢.

٢- باللغة الأجنبية:

1- Mohamed Achour, article, Le Contentieux Fiscal, Bulletin des services fiscaux, n°11, Juin 1995.

2- P. F. Racine, article, le contentieux de l'assiette et du Recouvrement, Revue du conseil d'Etat, numéro spécial, 2003.

3- Zohra oualiti, article, le contentieux fiscal, Revue du Conseil D'Etat, numéro spécial, 2003.

خامسا: شبكة الأنترنات:

١ – رئيس مصلحة الضرائب المصرية، في مؤتمر جمعية الضرائب المصرية،

http://www.avocato.com/avocatoeg/Details.asp.id=2360.

2 \hmed Benytho,Contrôle de l'application des textes fiscaux par le juge administratif Marocain,

http://membres.lycos.Fr/abeny/contenti.htm?, 09-01-2005.

3- Les limites au pouvoir de redressement de l'administration,

http://coursdedroit.free.fr/droit/public/pu bfram.htm, 18-05-2005 à07h48mn.

سادسا: الوثائق:

١- باللغة العربية:

١ – وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب،المنازعة الجبائية،(ض د إ)، ٢٠٠٤.

٢ – وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب،مجال التطبيق: الأشخاص والمداخيل الخاضعة للضريبة (ض د.إ)، ٢٠٠٤.

٣ – وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، حساب الضريبة على الدخل الإجمالي (ض د إ)، ٢٠٠٤.

٢- باللغة الأجنبية:

1- Ministère des Finances, Direction générale des impôts, le contentieux de l'impôt les voies de recours, Décembre 1994.

2- Ministère des Finances, Direction générale des impôts, charte du contribuable vérifie, édition 1996.

3- Ministre des Finances, Direction Générale des impôts, instructions sur les procédures contentieuses, 1995.

4- Ministère des Finances, Direction Générale des impôts, le contentieux Fiscal, (I R G), 2004.

سابعا: النصوص القانونية:

١- دستور ١٩٩٦.

٢- القانون العضوي رقم ٩٨-٠١ المؤرخ في ١٩٩٨/٠٥/٣٠ المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله، ج ر رقم ٣٧ لسنة ١٩٩٨.

٣- القانون رقم ٩٨-٠٢ المؤرخ في ١٩٩٨/٠٥/٣٠ المتعلق بالمحاكم الإدارية، ج ر رقم ٣٧ لسنة ١٩٩٨.

٤- الأمر رقم ٦٦- ١٥٤ المؤرخ في ١٩٦٦/٠٦/٠٨ المتضمن قانون الإجراءات المدنية (المعدل والمتمم)،ج ر رقم ٤٧ لسنة ١٩٦٦ .

٥- القانون رقم٩٠-٣٦ المؤرخ في ١٩٩٠/١٢/٣١ المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،ج ر رقم ٥٧ لسنة ١٩٩٠ .

٦- القانون ٩١-٢٥ المؤرخ في ١٩٩١/١٢/١٨ المتضمن قانون قانون الرسم على القيمة المضافة، ج ر رقم ٥٤ لسنة ١٩٩١.

٧- مرسوم تشريعي رقم ٩٣ - ١٨ المؤرخ في ١٩٩٣/١٢/٢٩ المتضمن قانون المالية لسنة ١٩٩٤، ج ر رقم٨٨ لسنة ١٩٩٣.

٨- أمر رقم ٩٤ - ٠٣ المؤرخ في ١٩٩٤/١٢/٣١ المتضمن قانون المالية لسنة ١٩٩٥، ح ر رقم ٨٧ لسنة ١٩٩٤.

٩- أمر رقم ٩٥ - ٢٧ المؤرخ في ١٩٩٥/١٢/٣٠ المتضمن قانون المالية لسنة ١٩٩٦، ج ر رقم ٨٢ لسنة ١٩٩٥.

١٠- أمر رقم ٩٦- ٣١ المؤرخ في ١٩٩٦/١٢/٣٠ المتضمن قانون المالية لسنة ١٩٩٧، ج ر رقم ٨٥ لسنة ١٩٩٦.

١١- قانون رقم ٩٧- ٠٢ المؤرخ في ١٩٩٧/١٢/٣١ المتضمن قانون المالية لسنة ١٩٩٨، ج ر رقم ٨٩ لسنة ١٩٩٧.

١٢- قانون رقم ٩٨- ١٢ المؤرخ في ١٩٩٨/١٢/٣١ المتضمن قانون المالية لسنة ١٩٩٩، ج ر رقم ٩٨ لسنة ١٩٩٨.

١٣- قانون رقم ٩٩- ١١ المؤرخ في ١٩٩٩/١٢/٢٣ المتضمن قانون المالية لسنة ٢٠٠٠، ج ر رقم ٩٢ لسنة ١٩٩٩.

١٤- قانون رقم ٢٠٠٠ - ٠٦ المؤرخ في ٢٠٠٠/١٢/٢٣ المتضمن قانون المالية لسنة ٢٠٠١، ج ر رقم ٨٠ لسنة ٢٠٠٠.

١٥- قانون رقم ٠١- ٢١ المؤرخ في ٢٠٠١/١٢/٢٢ المتضمن قانون المالية لسنة ٢٠٠٢، ج ر ٧٩ لسنة ٢٠٠١.

١٦- قانون رقم ٠٢ - ١١ المؤرخ في ٢٠٠٢/١٢/٢٤ المتضمن قانون المالية لسنة ٢٠٠٣، ج ر رقم ٨٦ لسنة ٢٠٠٢.

١٧- قانون رقم ٠٣ - ٢٢ المؤرخ في ٢٨/ ١٢ /٢٠٠٣ المتضمن قانون المالية لسنة ٢٠٠٤، ج ر رقم ٨٣ لسنة ٢٠٠٣.

١٨- قانون رقم ٠٤ -٢١ المؤرخ في ٢٠٠٤/١٢/٢٩ المتضمن قانون المالية لسنة ٢٠٠٥، ج ر رقم ٨٥ لسنة ٢٠٠٤.

ثامنا: المناشير والتعليمات:

١- المناشير:

1- Circulaire n°17 MF/DGI/DLF 22/05/2000 (Réclamations contentieuses: Avis conforme de l'administration centrale).

2- Circulaire n°191 MF/DGI/DLF 24/04/2000 (Réclamation contentieuses: Prérogatives de l'administration centrale).

3- circulaire n°09/MF/DGI/DLF 27/08/2004 (commissions de recours).

4- circulaire n°11/MF/DGI/DLF/98 du 10/06/98 (Commissions de Recours des Impôts directs et de la TVA).

٢- التعليمات:

1- Note n°219 MF/DGI/DCK 10/04/1996 (Modalités d'instruction des réclamations relevant de la juridiction contentieuses).



فهرس

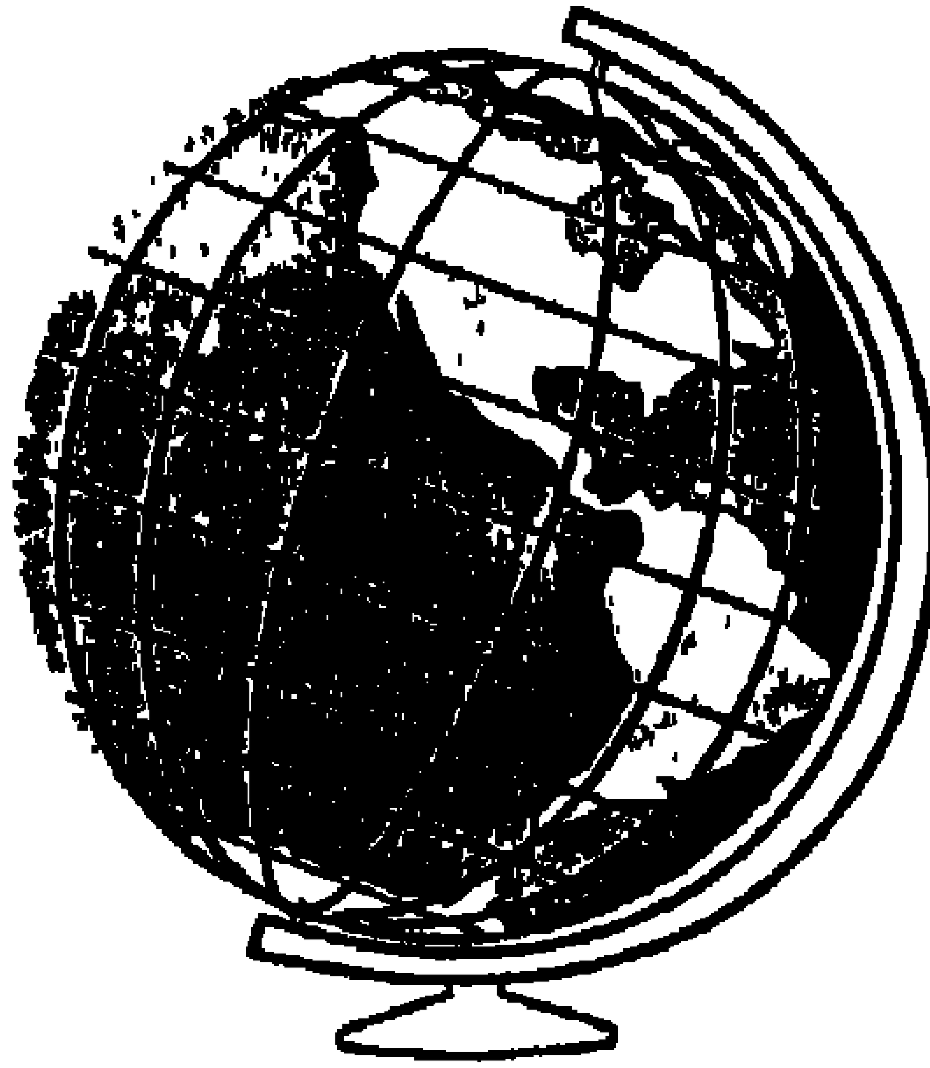
الموضـــوع | **الصفحة**

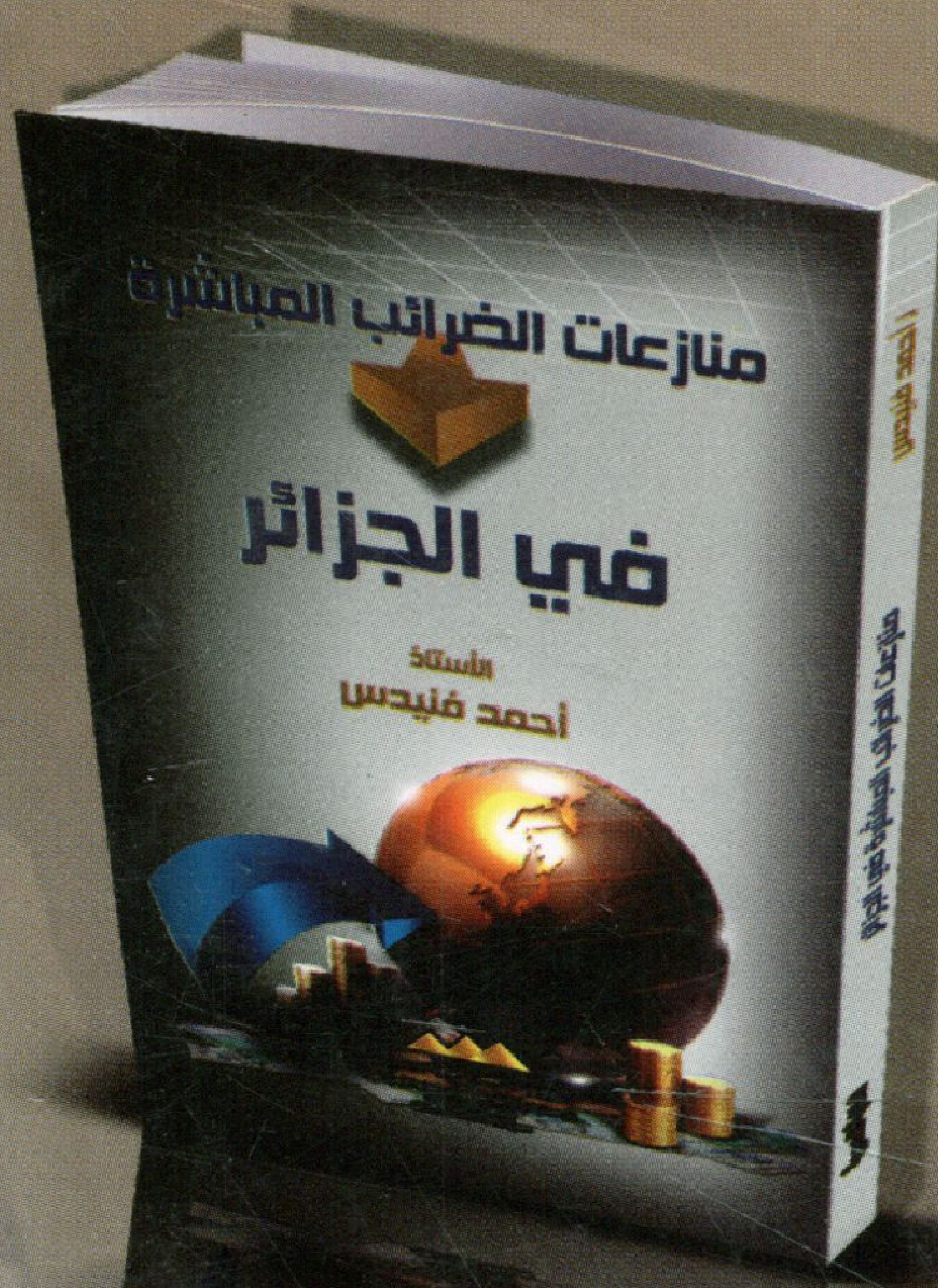
الفصل الأول

الطعن الإداري

الفصل الثاني

الطعن القضائي




منازعات الضرائب المباشرة
في الجزائر
الأستاذ
أحمد فنيدس